



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 18 de outubro de 1993

ACORDÃO Nº 108-00.524

Recurso nº: - 105.205 - IRPJ - EXS: DE 1988 a 1990

Recorrente: - CAÇULA CALÇADOS LTDA.

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS (SC)

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA EXIGÊNCIA - Os requisitos procedimentais pertinentes à fundamentação legal da exigência fiscal, a rigor, têm como objetivo maior o respeito aos princípios da legalidade e da plena defesa do contribuinte. Não podem ser inquinados de nulidade, portanto, os lançamentos ou as decisões que não ferem tais princípios.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - MICROEMPRESA - A diferença a maior da receita bruta total registrada na escrituração fiscal e contábil sobre a declarada no Formulário II é receita omitida. Legítima a aplicação do Parecer Normativo nº 29/87, para apuração do lucro sobre a parcela excedente do limite de isenção.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LEVANTAMENTO ESPECÍFICO - O levantamento específico, baseado nos estoques inicial e final e no fluxo de entradas e saídas de mercadorias, deve ser aplicado com exclusividade em relação a todo o movimento do período considerado, sob pena de contrariar a lógica que dá validade a esse raciocínio.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAÇULA CALÇADOS LTDA::

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa argüida e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da base tributária os valores de CZ\$ 13.405.165,99, exercício de

V.V.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

RECURSO Nº: 105.205

RECORRENTE: CAÇULA CALÇADOS LTDA.

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FLORIANÓPOLIS - SC

RELATÓRIO

CAÇULA CALÇADOS LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Egrégio Conselho de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Florianópolis, Santa Catarina, da qual tornou ciência em 22 de janeiro de 1993.

Nos exercícios de 1988 e 1989, a contribuinte apresentou declaração de rendimentos no Formulário II, na condição de microempresa (cf. fls. 2 e 3). No exercício de 1990, declarou no Formulário I, próprio para o regime de tributação pelo lucro real (cf. fls. 4).

A ação fiscal abrangeu os exercícios de 1988, 1989 e 1990, períodos-base de 1987, 1988 e 1989, respectivamente.

Os fatos que teriam dado origem à exigência fiscal aqui discutida estão descritos, em detalhes, no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal juntado às fls. 114 a 117. Nas linhas que seguem, tento interpretar e resumir o quanto possível o conteúdo desse documento, de modo a facilitar a compreensão da matéria a ser apreciada.

EXERCÍCIO DE 1988

Consigna o termo já referido que a receita bruta declarada nesse exercício foi de Cz\$ 2.854.239,00 (cf. cópia da declaração às fls. 2). E que o livro Diário nº 001, entretanto,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

acusa receita bruta no montante de Cz\$ 5.044.916,00 (cf.fl.s.103), divergência esta que a contribuinte não teria esclarecido, posto que intimada a fazê-lo.

Tomou-se, então, como correta a receita bruta total registrada no Diário (Cz\$ 5.044.916,00). A diferença entre esta e a declarada (Cz\$ 5.044.916,00 - Cz\$ 2.854.239,00 = Cz\$ 2.190.677,00) foi levada em conta, para efeito de conversão em OTN, como se auferida em dezembro de 1987, do que resultou excesso de 3.180,56 OTN (Cz\$ 1.663.401,07) sobre o limite de isenção das microempresas, que era de 10.000 OTN naquele período-base.

Para apurar o lucro real (Cz\$ 38.707,06) que foi submetido à alíquota de 35% (cf.fl.s.128), parece ter sido observada a orientação contida no Parecer Normativo nº 29/87, ou seja:

Limite da microempresa = Cz\$ 3.381.514,00 = 0,67%
Receita contabilizada Cz\$ 5.044.916,00

Lucro do exerc.(Diário-fls.104). Cz\$ 117.294,11
(-) Percentual de 0,67 % Cz\$ 78.587,05
(=) Lucro s/parcela excedente. Cz\$ 38.707,06

Lembra ainda o documento que aquele excesso (Cz\$ 1.663.401,07) está sujeito à tributação prevista no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/82.

EXERCÍCIO DE 1989

A receita bruta declarada neste exercício foi de Cz\$ 16.292.190,00 (cf.fl.s.3). As diferenças denunciadas como receitas omitidas e levadas à tributação, conforme consta do termo já referido, teriam origem:

a) na falta de registro de compras, apurada mediante confirmação dos fornecedores - Cz\$ 13.405.165,99; e

b) em omissão de vendas, apurada por levantamento específico segundo a fórmula clássica (estoque inicial + compras - estoque final = vendas) - Cz\$ 16.398.281,06.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

Pela equação acima referida, chegou-se ao total de vendas do período-base: 5.226 pares de sapatos. Subtraídas as vendas regularmente declaradas, obteve-se o número de pares cuja venda teria sido omitida: 3.374. Da multiplicação deste número pelo preço médio de compra do par de sapatos resultou o montante indicado como omissão de receita: Cz\$ 16.398.281,06.

Apurou-se, então, a receita bruta total, pela soma da receita bruta declarada (Cz\$ 16.292.190) com os valores das compras não registradas (Cz\$ 13.405.165,99) e das vendas omitidas (Cz\$ 16.398.281,06): Cz\$ 46.095.637,05.

A seguir, considerou-se o limite de isenção da microempresa (Cz\$ 11.549.594,64), para, subtraindo-o da receita bruta apurada, chegar-se ao excesso de receita bruta sobre esse limite: Cz\$ 34.546.042,51.

Como os registros do livro Diário (cf.fls.109) acusavam prejuízo de Cz\$ 1.959.670,13 no período-base, subtraiu-se dele valor proporcional ao limite de isenção (Cz\$ 489.917,00), para se obter o prejuízo compensável: Cz\$ 1.469.753,13.

Subtraído o prejuízo compensável (Cz\$ 1.469.753,13) do excesso de receita bruta sobre o limite de isenção (Cz\$ 34.546.042,51) atingiu-se, finalmente, o lucro levado à tributação à alíquota de 30%: Cz\$ 33.076.289,28 (cf.fls.129).

Também aqui lembra o documento que o excesso de receita bruta sobre o limite de isenção da microempresa (Cz\$ 34.546.042,51) está sujeito à tributação prevista no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

EXERCÍCIO DE 1990

Neste exercício, segundo o que consta do já referido termo, a exigência discutida decorre de:

a) falta de registro de compras, apurada mediante confirmação dos fornecedores - Cz\$ 166.497,29;

b) falta de registro de notas fiscais de vendas - Cz\$ 153,58; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

c) omissão de vendas, também apurada por levantamento específico segundo a fórmula clássica (estoque inicial + compras - estoque final = vendas) - NCz\$ 1.311.197,31 (cf. fls. 116 e 148).

Em sua última folha, o Termo de Encerramento apresenta demonstrativo assim elaborado:

Exercício 90/ano base 89:

NCz\$

- a) valor tributável apurado p/fiscalização . . . 1.477.848,18
- b) prejuízo declarado. (58.509,00)
- c) total tributável (a - b). 1.419.339,18

Estes NCz\$ 1.419.339,18 foram transportados para o demonstrativo de apuração do imposto juntado às fls. 130 do processo e submetidos à alíquota de 30%.

Notificado o lançamento, tempestivamente, veio a impugnação, que trouxe os argumentos a seguir resumidos:

a) a receita correta do mês de dezembro de 1987 foi de Cz\$ 470.982,00, como declarada, e não de Cz\$ 2.661.659,00, como apontada no levantamento fiscal;

b) a digna Auditora Fiscal esqueceu-se de apresentar as normas legais que fundamentam sua atitude de ignorar a receita regularmente declarada;

c) destarte, a diferença apurada, de Cz\$ 2.190.677,00, é destituída de "*elementos capazes de elidir a declaração apresentada, conquanto no todo, falta ainda o enquadramento lega*", assevera;

d) no que diz respeito ao exercício de 1989, o critério adotado para apurar a receita bruta deixa muito a desejar, visto que o correto seria tomar como base os valores reais;

e) é lícito ressaltar que, nessa apuração, a digna Auditora Fiscal não considerou as compras como custo, interessando-se apenas em levantar a receita;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

f) por outro lado, requer desde já a impugnante *“seja levado em consideração e consequentemente deduzido o valor tributável apurado concernente ao limite de isenção de ME, qual seja, 10.000 OTN”*;

g) ainda quanto a esse levantamento, entende a impugnante ter sido simplesmente calculada a média aritmética, *“sem sustentação crível e viável para as bases de cálculo levantadas”*;

h) em relação ao exercício de 1990, é bem de ver que dividindo-se o montante das vendas declaradas (NCz\$ 1.270.256,00) pelo preço médio do par de sapatos utilizado pelo Fisco (NCr\$ 75,63), tem-se um total de vendas de 16.795 pares e não de 10.504, como quer ele fazer entender;

i) *“Por conseguinte, a omissão realmente existente é de 11.046 pares e não 16.795 pares como apontado”*;

j) *“Com efeito, denota-se que efetivamente a Suplicante deixou de emitir nota fiscal de venda, mais por outro lado, ofereceu a valor para tributação conforme consta na declaração, qual seja de, NCz\$ 1.270.256,00”*.

Ao final, pede seja julgado improcedente o crédito tributário lançado, por falta de amparo legal.

Nenhum documento foi juntado na fase impugnatória.

A digna agente autuante pronunciou-se às fls. 146 a 148, opinando pela manutenção integral do auto de infração principal, bem como dos seus reflexos.

Veio, então, a r. decisão de primeira instância. Por ela, a digna autoridade recorrida julgou procedente a ação fiscal, fundada nos argumentos que procuro resumir nas linhas que seguem:

a) estabelece a Lei nº 7.256/84 (art.12) que, deixando a microempresa de preencher as condições para enquadramento no regime daquela lei, fica ela sujeita ao pagamento dos tributos sobre o valor das receitas que excederem ao limite fixado para o período;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

b) a Fiscalização apurou excesso de receitas nos períodos-base de 1987 e 1988, utilizando o lucro real para tributar a diferença, visto que a contribuinte já optara por este regime, mantendo escrituração contábil, apesar de desobrigada (cf. fls. 99 a 113);

c) no período-base de 1987, exercício de 1988, a receita omitida, apurada pela escrituração contábil, foi considerada toda no mês de dezembro, o que é mais favorável à contribuinte;

d) não houve lapso algum da autuante; tudo está claramente comprovado;

e) a tributação do lucro real excedente ao limite de isenção da microempresa seguiu, rigorosamente, a orientação contida no Parecer Normativo nº 29/87, sendo que toda a base legal do procedimento foi citada na folha de continuação do auto de infração (fls. 133);

f) na apuração do montante tributável no exercício de 1989, deduziu-se a quantia correspondente às 10.000 OTN do limite de isenção das microempresas, sendo, pois, improcedente a petição nesse sentido;

g) o critério adotado para apurar as receitas omitidas não se prendeu unicamente em média aritmética, como alegado;

h) a *“omissão de receita de compras”* foi levantada com base nas notas fiscais dos fornecedores não escrituradas (cf. fls. 29 a 98);

i) a *“omissão das receitas de vendas”* foi arbitrada com base no preço médio das compras escrituradas (art. 186, § 2º, do RIR/80), o que veio favorecer a contribuinte;

j) pelo critério adotado, se as compras omitidas houvessem sido registradas, *“a omissão da receita de vendas ficaria acrescida de, no mínimo, aquele valor anual apurado”*, pois a tributação das vendas omitidas seria sobre 3.374 pares de calçados, mais a quantidade constante das notas fiscais não escrituradas;

k) não se pode reconhecer o custo daquelas mercadorias porque não transitou pela contabilidade da empresa, como, aliás, já decidiu o Egrégio Conselho de Contribuintes (Ac. 103-4.310/82);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

l) quanto ao exercício de 1990, é óbvio que a receita declarada pela empresa foi apurada com suporte nas notas fiscais de venda, portanto, valores reais, escriturados;

m) agora, querer usar o preço médio de compras -- uma forma de arbitramento -- para apurar a mesma receita é, no mínimo, absurdo, se não ingênuo;

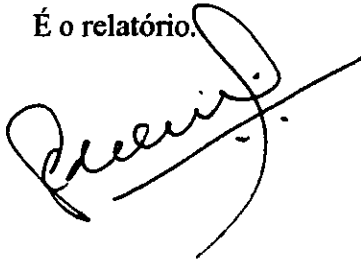
n) quando a Fiscalização se vale desse recurso em seus levantamentos, é para beneficiar o contribuinte, pois outra forma seria aplicar o método PEPS (Primeiro a Entrar; Primeiro a Sair), que é mais oneroso.

No apelo, reedita a recorrente as razões oferecidas na fase impugnatória, acrescentando que, no julgamento, houve *"inovação do fato, conquanto a Autuada está sendo também enquadrada com base e fundamento aos termos capitulados no art.12 da Lei nº 7.256/84 c/c o art.153 do RIR/80, que por si só, torna nulo o procedimento fiscal"*.

Ao final, pede a reforma da decisão singular, no sentido de julgar improcedente o crédito tributário lançado, por falta de amparo legal.

Nenhum documento foi juntado ao recurso.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Pereira', with a long horizontal stroke extending to the right.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

VOTO

Conselheiro Adelmo Martins Silva, relator:

O recurso é tempestivo, preenchendo também os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele tomo conhecimento.

Pelo que entendi, há duas questões preliminares argüidas pela recorrente:

a) falta de fundamento legal para o procedimento relativo aos exercícios de 1988 e 1989; e

b) inovação do fundamento legal da exigência, atribuída à decisão de primeiro grau em relação aos mesmos exercícios, por ter ela citado o artigo 12 da Lei nº 7.256/84.

A meu ver, não ocorre a alegada falta de fundamento legal. Existe fundamento legal para o procedimento desenvolvido pela Fiscalização relativamente aos exercícios de 1988 e 1989.

Nos períodos-base correspondentes a esses dois exercícios, com efeito, estava a contribuinte sob o amparo da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, conhecida como Estatuto da Microempresa.

Referida lei criou uma série de benefícios para as pequenas empresas, entre eles a isenção do Imposto sobre a Renda (art.11, inciso I), mas também estabeleceu condições a serem observadas na sua aplicação. Dentre estas, a mais elementar é, sem dúvida, a condição relativa à receita bruta anual da beneficiária, que, à época, deveria ser igual ou inferior a 10.000 Obrigações do Tesouro Nacional (art.2º).

A perda da condição de microempresa, em decorrência do excesso de receita bruta, ocorrida de acordo com o parágrafo único do artigo 9º, acarreta a suspensão imediata da isenção, como ali está claramente escrito. Trata-se de efeito *ipso iure*.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

No meu entender, nem era preciso, mas o fato é que a mesma lei deixou clara, no seu artigo 12, a obrigação de pagar os tributos no caso de desenquadramento do regime de microempresa por ela criado.

O Parecer Normativo nº 29, de 28 de maio de 1987, interpretou com propriedade esses dispositivos da Lei nº 7.256, prescrevendo orientação segura a respeito dos procedimentos cabíveis.

Ambos, a Lei nº 7.256 e o Parecer Normativo nº 29/87, são citados no auto de infração, juntamente com o artigo 125 e outros do Regulamento do Imposto de Renda em vigor.

Do que foi dito até aqui, creio eu, resulta evidente que também não houve, no julgamento de primeiro grau, inovação no tocante a essa fundamentação legal. A r. decisão recorrida só fez ratificar o procedimento.

As exigências procedimentais relacionadas com a fundamentação legal, a rigor, têm como objetivo maior o respeito ao princípio da legalidade e à plena defesa.

Na espécie, o procedimento se me afigura perfeitamente legal, visto que observadas, principalmente, as normas pertinentes da Lei nº 7.256 e a orientação contida no Parecer Normativo nº 29/87. Nada vejo também que possa ter embaraçado o pleno exercício da defesa.

Ademais, nesta linha de entendimento, já decidiu a Terceira Câmara deste Conselho que mesmo o erro no enquadramento legal da infração, que não é o caso dos autos, não acarreta nulidade do lançamento, se inócorre preterição do direito de defesa (Ac.103-12.119, de 25/3/92).

Por estas razões, rejeito as duas preliminares argüidas.

Passo à apreciação do mérito.

O comportamento fiscal da recorrente no exercício de 1988 me parece difícil de ser defendido à luz do Regulamento do Imposto de Renda. Declarar uma receita bruta total de Cz\$ 2.854.239,00 (cf. fls. 2), quando a escrituração regular do livro Diário nº 001 registrava, sob o mesmo título, Cz\$ 5.044.916,01 (cf. fls. 103), é uma atitude, no mínimo, temerária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

O fato de a receita omitida na declaração ter sido considerada como auferida no mês de dezembro de 1987, indiscutivelmente, beneficiou a recorrente.

No que concerne ao exercício de 1989, a primeira questão levantada diz respeito ao critério adotado pela Fiscalização. Esta, no entender da recorrente, deveria ter *"tomado como base os valores reais"*.

Ora, numa parte, baseou-se o Fisco em notas fiscais de compra não registradas, as quais foram juntadas por cópia a estes autos. Na outra, em notas fiscais registradas, emitidas pela recorrente e por seus fornecedores, procedendo a levantamento específico de entradas e saídas de mercadorias.

Data venia, não vejo como se possa negar realidade aos valores constantes desses documentos. A lógica da fórmula clássica (estoque inicial + compras - estoque final = vendas) me parece, igualmente, incontestável.

Já a segunda questão, a de se considerar o valor das compras omitidas também como custo, merece mais atenção. Em verdade, quero questionar primeiro a própria validade da adoção dos dois critérios concomitantemente: levantamento específico e presunção de omissão de receita com base em omissão de compras.

Sempre entendi que a metodologia do levantamento específico adotada na espécie deve ser aplicada com exclusividade. É que a conclusão proporcionada por esse raciocínio lógico há de ser entendida como abrangendo todas as operações compreendidas no período-base considerado. Isto, sob pena de contrariar a lógica que dá validade ao raciocínio.

Fiel a esse entendimento, não posso concordar com a conclusão a que chegou a digna autoridade julgadora *a quo*:

"...se aquelas compras fossem registradas, a omissão da receita de vendas ficaria acrescida de, no mínimo, aquele valor anual apurado."

Ora, se as compras omitidas houvessem sido assim simplesmente registradas, também o prejuízo a compensar, apontado no livro Diário nº 001, não seria de apenas Cz\$

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10983/003.058/92-34
Acórdão nº 108-00.524

1.959.670,13. Para usar as mesmas palavras daquela digna autoridade, tal prejuízo ficaria acrescido de, no mínimo, aquele valor anual apurado.

Ademais, em grande número de votos que já proferi neste Colegiado, muitos dos quais vencedores, tenho defendido a tese de que *“a omissão de receita quantificada com base em compras não escrituradas compensa-se com o equivalente custo não apropriado”*, acompanhando o que, anteriormente, ficou decidido pelos Acórdãos 102-23.962 e 23.964/89.

Em casos dessa natureza, admito que se arbitre o lucro correspondente ao valor das compras omitidas, como, aliás, se procedeu no chamado “Programa FISGAS”. Até porque o imposto é sobre o lucro, não sobre a receita. Considero arbitrário, entretanto, presumir-se que o dinheiro com que se pagou a compra omitida provém de receita igualmente omitida, não se sabe quando...

O pedido para que se deduza da base de cálculo do imposto o valor correspondente ao limite de isenção das microempresas (10.000 OTN), como bem ponderou a digna autoridade recorrida, não tem cabimento. Tal providência já foi tomada por ocasião da lavratura do auto de infração.

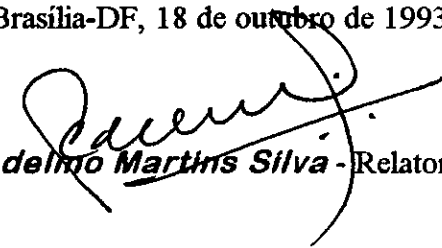
Outrossim, não se justifica a alegação de que, no levantamento, utilizou-se o Fisco de simples média aritmética. Como bem redarguiu a digna autoridade *a quo*, isto não ocorreu.

Relativamente ao exercício de 1990, constata-se, desde logo, que a controvérsia se restringe ao levantamento específico.

O jocoso cálculo oferecido pela recorrente já mereceu alentada crítica da digna autoridade julgadora. Nada há a acrescentar nesta fase.

Por estas razões e por tudo mais que do processo consta, dou provimento parcial ao recurso, para que seja excluída da base de cálculo do imposto relativo ao exercício de 1989 a importância de Cz\$ 13.405.165,99, correspondente às compras não registradas.

Brasília-DF, 18 de outubro de 1993


Adelmo Martins Silva - Relator