



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

FL.  
\_\_\_\_\_

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Recurso n.º : 145.546  
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 2000 a 2002  
Recorrente : CRISTAL COMÉRCIO ATACADISTA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 22 DE MARÇO DE 2006  
Acórdão n.º : 105-15.601

ARBITRAMENTO - ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM PARTIDAS MENSAS POR TOTAIS - INEXISTÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES - Sendo a empresa optante pela tributação com base no lucro real e procedendo a lançamentos mensais por valores globais, deve apoiar os lançamentos em livros auxiliares que detalham e discriminam os valores lançados, sob pena de arbitramento.

RECEITA TRIBUTADA - Procedendo ao arbitramento, pode a fiscalização adotar como base de tributação o montante das receitas constantes das notas fiscais de saídas e escrituradas no livro de saída de mercadorias, mesmo quanto aos valores que excederem aos montantes contabilizados.

Recurso voluntário conhecido e improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CRISTAL COMÉRCIO ATACADISTA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.

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

  
JOSE CLOVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
JOSE CARLOS PASSUELLO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 MAI 2006



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NADJA RODRIGUES ROMERO, DANIEL SAHAGOFF, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL e IRINEU BIANCHI.



Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

Recurso n.º : 145.546  
Recorrente : CRISTAL COMÉRCIO ATACADISTA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por CRISTAL COMÉRCIO ATACADISTA DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA., tempestivo e apoiado no arrolamento de bens, como dá notícia o despacho de fls. 1.029.

A decisão recorrida está consubstanciada no Acórdão n° 5.550/2005 (fls. 975 e 976) e manteve integralmente a exigência inicial sob a ementa:

*\*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Exercício: 2000, 2001, 2002*

*Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO. PRAZO PARA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL – A concessão de prazo se justifica quando há possibilidade de recomposição da escrituração em prazo razoável.*

*LUCRO ARBITRADO. RECEITA CONHECIDA – A imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real não a torna inábil para o levantamento da receita auferida pela pessoa jurídica.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA – O descumprimento da obrigação tributária, verificado em procedimento fiscal, acarreta a cobrança do imposto devido, com o acréscimo de multa de ofício, agravada nos casos de evidente intuito de fraude.*

*JUROS DE MORA – UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC – Compete à autoridade administrativa aplicar e exigir o cumprimento das disposições contidas em lei, sob pena de responsabilidade funcional. A cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

*está prevista em lei e não se confronta com o que dispõe o § 1º do art. 161 do CTN.*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

*Ementa: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAME DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.*

*Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002*

*Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL.*

*Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àqueles prevalecerem na apreciação destes, uma vez que não estão presentes arguições específicas ou novos elementos de prova.*

*Lançamento Procedente"*

A descrição dos fatos constante da folha de continuação do auto de infração indica a motivação do arbitramento do resultado da empresa (fls. 873):

*"Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do lucro real, em virtude de erros e falhas, conforme Termo de Verificação anexo."*

O relatório fiscal traduz os procedimentos no item (fls. 861) intitulado

**Auditoria:**

*"Ao cotejarmos os livros fiscais (Registro de Saídas e Apuração de ICMS) com a contabilidade, constatamos que o contribuinte registrou na contabilidade apenas cerca de metade da receita bruta escriturada*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

*nos livros fiscais. Este procedimento foi verificado em todos os meses do período fiscalizado.*

*Constatamos, também:*

- que o contribuinte escriturou sua contabilidade em partidas mensais, por valores globais, contrariando a previsão legal, segundo a qual os registros contábeis devem ser individualizados e cronologicamente escriturados;*
- que faltavam na contabilidade (Livro Razão) algumas contas patrimoniais, tais como Veículos (anos 2000 e 2001) e Capital Social (todos os anos).*

*A partir destas constatações, lavramos em 04/05/2004 o Termo de Intimação nº 001/2004 (doc. fls. 48 a 50), no qual pedimos que o contribuinte: (1) se manifestasse acerca dos fatos acima; (2) apresentasse os livros auxiliares obrigatórios por haver efetuado lançamentos mensais; e (3) que esclarecesse registros na conta 3011 – Ganhos de Capital.*

*Na mesma data, lavramos o Termo de Constatação de fls. 51 a 52, no qual atestamos que o contribuinte não havia apresentado os arquivos magnéticos com as notas fiscais de saídas do período fiscalizado.*

*Em 08/05/2004, o contribuinte outorgou poderes aos advogados Ana Luiza Santana, Edson Cichella, Edemar Soratto e Ailton Schuelter para representá-lo junto à Secretaria da Receita Federal e receber "intimações fiscais, podendo, inclusive, assinar termo de notificação fiscal e outros documentos relativos ao encerramento de procedimento de fiscalização" (doc. fls. 54 e 55).*

*Em 10/05/2004, o contribuinte encaminhou a resposta ao Termo de Intimação 001/2004 (doc. fls. 56 a 59). Nesta resposta, o contribuinte esclarece, resumidamente:*

- que não há "razões aparentes" que justifiquem as diferenças apontadas entre as receitas escrituradas na contabilidade e nos livros fiscais;*
- que os ganhos de capital correspondem a mercadorias recebidas a título de bonificação de fornecedores;*
- que não registrou no Livro Razão aquelas contas que não tiveram movimentação no ano, ou seja, que não tiveram registro no Livro Diário;*
- quanto aos livros auxiliares, solicita a substituição destes pela documentação ou, alternativamente, a concessão de 150 dias para a escrituração destes.*



Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

*Neste Interim, a fiscalização cotejou, por amostragem, as notas fiscais de saída emitidas pelo contribuinte com os livros de Registro de Saídas e constatou que a soma das notas fiscais em cada mês corresponde aos valores registrados no livro fiscal. **Constatamos, então, que os valores de receita bruta registrados nos livros de saída correspondem aos valores corretos, enquanto, na contabilidade, os montantes são registrados pela metade.** Houve, inclusive, o cuidado de verificar se o contribuinte teria outras saídas de mercadorias que não representassem vendas, o que poderia explicar as diferenças entre livros fiscais e contabilidade. Também constatamos que não é este o caso.\**

Diante dos fatos indicados no processo, e tendo a fiscalização constatado que os registros contábeis computavam apenas aproximadamente a metade dos valores constantes dos livros de escrituração do ICMS, foi procedido ao arbitramento dos seus resultados fiscais, tanto das receitas declaradas quanto das diferenças entre elas e os montantes constantes dos livros fiscais do ICMS. Sobre as receitas declaradas foi exigido o IRPJ e CSLL e sobre a receita considerada omitida foram exigidos o IRPJ, CSLL, Pis e Cofins.

Foi aplicada a multa qualificada, embasada na seguinte descrição (fls. 867):

#### **"5) DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA**

*Os procedimentos adotados pelo contribuinte, no que concerne à omissão de receitas, cortando-a pela metade em todos os 36 meses fiscalizados, denotam "evidente intuito de fraude" (art. 957, II, Decreto nº 3.000/99). Assim, nos lançamentos de ofício dos créditos tributários incidentes sobre as receitas omitidas (PIS, COFINS, CSLL e IRPJ), estamos aplicando a multa de 150%, consoante o artigo citado.*

*Ressaltamos que ao contribuinte foi ofertada a oportunidade de esclarecer seu procedimento (doc. fls. 48 a 50) e que a resposta foi que não havia razão para as diferenças entre os livros fiscais e contábeis. Diferenças estas que redundavam em omissão, em todos os meses, de metade da receita, na composição da base de cálculo dos tributos (doc. fls. 57 a 57).\**

O recurso voluntário (fls. 995 a 1026) relata dificuldades de contato com os fiscais e que foi solicitado em 04.05.2004 pela empresa prazo de 120 dias para a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

recomposição da escrita, sem que tenha sido informada da negativa ou aceitação de tal prazo, sendo entretanto, a recorrente, surpreendida pela lavratura dos autos de infração no dia 06.07.2004. Alega que a eventual omissão de receitas não é motivo suficiente para o arbitramento, entendendo que era adequado o ajuste do valor dos tributos mediante tributação da omissão de receita. Informa estar juntando *"sua escrita recomposta e com os livros fiscais pertinentes (Livro Diário, Razão, Lalur e balanços trimestrais), inclusive com o registro do Livro Diário na Junta Comercial do Estado."*

Pleiteia que (fls. 999):

*"Desta feita, apresentada a contabilidade e todos os livros auxiliares, mister sejam apurados os tributos com base na regra da omissão de receitas, sem desqualificação da contabilidade e arbitramento do lucro."*

Justifica a falta de registro de contas patrimoniais na contabilidade e encerra as questões de mérito reiterando que não foi atribuído suficiente prazo para a recomposição da escrita, na esteira de jurisprudência administrativa, que cita.

Entende não ser possível a manutenção do arbitramento uma vez que a partir de 01.01.1996 a tributação da receita omitida tem novo tratamento fiscal (Art. 24 da Lei n° 9.249/95), deixando de proceder-se o arbitramento do lucro e passando a tributar as receitas pelo regime de apuração que a empresa vinha utilizando, ou seja, no âmbito do lucro real.

Alega ainda não ser possível a cumulação do arbitramento com a omissão de receitas e cita jurisprudência.

Quanto à imposição da multa qualificada alega a inexistência do intuito de fraude, uma vez que as operações, mesmo as que se entende omitidas, foram escrituradas nos livros fiscais e deixadas à disposição do fisco. Discute o efeito confiscatório da multa e pede a aplicação de 2% na forma do código de defesa do consumidor. Pede o afastamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

da variação da Taxa Selic a título de juros moratórios com redução para o percentual de 1% ao mês e requer o cancelamento da exigência.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

Diversas questões se apresentam no presente processo e devem ser dirimidas progressivamente, a se iniciar com a apreciação da adequação do arbitramento procedido.

Não é possível dissociar quais os motivos levaram ao arbitramento, se um ou todos eles, porém a capitulação legal se deu no artigo 530, II, do RIR/99, cuja redação esclarece o motivo:

*"Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*(...)*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

*b) determinar o lucro real;*

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

*(...)\**

Um a um os motivos do arbitramento podem ser apreciados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

O primeiro deles está apoiado no fato de haver a recorrente registrado contabilmente apenas parte dos valores registrados no livro de saídas escriturado para controle do ICMS.

Sem dúvida, isoladamente, este item não provoca o arbitramento, uma vez que pode perfeitamente propiciar a recomposição do lucro real mediante a consideração e tributação da receita omitida.

O contribuinte escriturou sua contabilidade pelo método de partidas mensais, por valores globais.

Esse, sem dúvida é motivo ensejador do arbitramento, como a farta jurisprudência administrativa vem decidindo.

O terceiro caracterizado pela falta de escrituração de algumas contas patrimoniais, sendo nominada apenas a conta de Veículos (fls. 861) e Capital Social, apesar de representarem grosseira falha, não impedem a apuração do lucro real.

Em princípio o arbitramento foi oportuno, restando apreciar a argumentação da recorrente acerca do pedido de prazo para a reconstituição da escrita (150 dias), já que a jurisprudência tem atribuído prazo razoável para sanar tais irregularidades em algumas situações especiais.

A intimação trazida no termo de início de fiscalização, para a apresentação dos livros fiscais e comerciais foi respondida com o pedido do prazo de mais 10 dias, totalizando então 20 dias.

Pelo termo de intimação n° 01 (fls. 48 e 49) foi solicitada a apresentação do livro razão, em cinco dias, contendo todas as contas patrimoniais já que não constavam veículos e capital social, além do pedido de apresentação de livros auxiliares que



Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

descrevessem individualmente as operações que eram registradas por partidas mensais globalizadas, em 04.05.2004.

Em resposta a recorrente esclareceu que não havia movimentação na ficha de razão das contas que não sofreram alterações no período e que apenas um veículo fora movimentado no período. Com relação aos livros auxiliares, a recorrente propôs a entrega dos documentos que comprovam as operações ou, alternativamente, o deferimento do prazo de 150 dias para elaboração dos referidos livros auxiliares (10.05.2004).

Em 06.07.2004 foram lavrados os autos de infração, decorridos, portanto quase 60 dias do pedido de prazo, que, pelo que consta, não recebeu qualquer resposta acerca de seu deferimento ou negativa.

A questão que se coloca não é exatamente se o prazo de 150 dias é adequado para a reconstituição da escrita mediante elaboração dos livros auxiliares, mas se foi respeitado prazo razoável para a obtenção dos documentos ou livros que demonstrassem discriminadamente os lançamentos globalizados por totais mensais.

A recorrente admite que não possuía os livros auxiliares exigidos pela legislação para embasar e discriminar os lançamentos globais mensalizados e que sua confecção seria demorada, já que cerca de 120.000 documentos fiscais deveriam ser registrados.

Mesmo entendendo que o arbitramento é medida extrema e que deve ser evitada, devo reconhecer que não se trata de prazo razoável para o atendimento às intimações da fiscalização (150 dias).

Pode até ser um prazo razoável para o refazimento da escrituração pelo emprego de partidas diárias ou por documento ou para a confecção dos livros auxiliares, mas a lei não pretendeu em nenhum momento atribuir prazo para que as empresas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

formalizassem sua escrituração durante o período fiscalizatório. Principalmente com relação à escrituração à qual era obrigada a manter na melhor forma.

Assim, a despeito da medida de arbitramento ser extrema, a despeito de a recorrente ter apresentado boa vontade em solicitar prazo para fazer a escrituração dos livros auxiliares que não possuía, não vejo como rejeitar o procedimento fiscal de arbitrar os resultados da recorrente, já que é incontroverso que não é possível proceder a uma fiscalização buscando um resultado confiável no contexto de farta documentação (120.000 documentos ou 100.000 documentos) nas presentes condições em que sequer o livro caixa estava escritura ou estruturado de forma conveniente.

Diante do quadro que se formou entendo aceitável o arbitramento.

Deixei de apreciar os argumentos da fiscalização acerca da possibilidade de aplicação do artigo 12 da Lei 8.218/91 que não previa a possibilidade de arbitramento, que foi tratado apenas no seu artigo 13, revogado pela Lei nº 9.779/99 e ainda porque não lançada eventual multa isolada pelo descumprimento do artigo 12.

No recurso voluntário a empresa perfilha jurisprudência acerca das condições da escrituração perante o arbitramento e afirma que (fls. 1008):

*"O contribuinte já concluiu a escrituração individualizada, recompondo a mesma conforme comprovam as cópias dos Livros Diário, Razão, Lalur, bem como dos balanços trimestrais, onde fica evidenciado que a empresa apresenta prejuízo fiscal, inexistindo saldo de Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro a recolher.*

*Os balancetes, balanços e o resultado apurado pela empresa estão acobertados por documentação idônea colocada à disposição do fisco. O livro diário espelha toda a movimentação contábil, sendo que as fichas razão individualizadas comprovam tudo o que o contribuinte afirmou, havendo consistência nas provas acostadas (...)"*

Traz ainda (fls. 999) a afirmativa de que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

*“É o que a empresa requereu, a abertura de prazo para ajustar sua contabilidade, anexando neste momento, sua escrita recomposta e com os livros fiscais pertinentes (Livro Diário, Razão, Lalur e balanços trimestrais), inclusive com o registro do Livro Diário na Junta Comercial do Estado.”*

Consta mesma afirmativa de sua impugnação (fls. 946).

Entre os diversos volumes que compõem o processo encontram-se XV volumes num total de 3.014 folhas, denominados os volumes de Anexos da Impugnação.

O seu formato e designação correspondem à cópias do que seria os livros diário de nº 12, a partir de 01.01.2000 até o nº 18, contendo movimento até 22.08.2001.

Entre esses documentos encontra-se a fls. 1704 a 1715 o balanço da empresa datado de 31.12.2000, sem assinatura do representante da empresa e do contador, constando ainda balanços parciais igualmente sem assinaturas.

Entre os volumes dos anexos – em número de XV, não consta a existência do livro razão, livro de escrituração obrigatória, sendo o movimento do Diário até agosto de 2001.

Tanto a impugnação como o recurso são extremamente lacônicos com relação ao Livro Diário e Razão e a afirmativa de que foram apropriados prejuízos nos diversos períodos encerrados, não é possível estabelecer qualquer correlação de valores nem mesmo apurar a correlação entre os registros contábeis e os resultados de balanço.

Efetuei essa análise, mesmo perfunctória dos anexos, visando aquilatar a possibilidade de utilização dos registros contábeis na ajuda à solução do impasse.

Ademais, pretender trazer a este Colegiado a incumbência de apreciar os registros na forma como se apresentam, inclusive incompletos, é tentativa incompatível com



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

a legislação fiscal e societária, que obriga a manutenção dos documentos e registros contábeis em boa e devida ordem.

Os argumentos e, nem mesmo as cópias juntadas na fase impugnatória e que não foram apreciadas objetivamente pela autoridade julgadora de 1º grau, que sobre elas assim se manifestou (fls. 982), mas foram apreciadas no contexto processual, serviriam para afastar o arbitramento:

*“É preciso ressaltar, ainda, que além da situação precária e caótica da contabilidade, existem outros fatos apurados pela fiscalização que demonstram que os poucos registros contábeis existentes não refletem a realidade operacional e patrimonial da empresa.*

*Assim, além da não manutenção de livros auxiliares obrigatórios, a autoridade fiscal apurou que a contribuinte registrou na contabilidade, em cada um dos trinta e seis meses verificados, apenas cerca de metade da receita bruta escriturada nos poucos livros fiscais mantidos. Ou seja, a receita utilizada na apuração do IRPJ e contribuições sociais administrativas pela Secretaria da Receita Federal, é muito inferior àquela registrada no Registro de Saídas e no Livro de Apuração do ICMS. Apurou também que não houve contabilização de grande percentual das compras efetuadas e, ainda, que faltavam na contabilidade (Livro Razão) algumas contas patrimoniais, tais como Veículos (anos 2000 e 2001) e Capital Social (2000, 2001 e 2002).*

*Em outras palavras, não há um quadro drástico conformado apenas pela não manutenção de escrituração relativa ao grande número de operações da contribuinte, mas também pela reiterada prática da declaração a menor das receitas auferidas e pela omissão de componentes patrimoniais de extremada relevância. Ou seja, a confiabilidade dos poucos registros é muito pequena, senão nula.*

*É assim que se há de entender como correto o arbitramento do lucro promovido pela autoridade fiscal. Como já disse, o arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro. Foi o método utilizado pelo Fisco, no caso, diante da impossibilidade de se apurar o lucro real, requerido pela impugnante, em face das deficiências apontadas. Tendo ficado evidenciado que os quatro meses em que se estendeu a ação fiscal não representaram prazo suficiente para que a contribuinte regularizasse sua escrituração, não havia mesmo outra alternativa ao fisco a não ser arbitrar o lucro em obediência ao disposto na legislação pertinente.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

*Em face disto é que não cabe, nesta instância, fazer quaisquer considerações acerca dos documentos juntados pela contribuinte nos Anexos I a XL, numerados de folhas 1 a 10.476, e que representam, ao teor do que afirma, a sua escrituração recomposta. Tendo sido o lucro arbitrado adotado em conformidade com a legislação, o ato administrativo de lançamento, regularmente constituído, não pode ser modificado pela posterior apresentação de balanços com apuração de prejuízo, sob alegação de regularização da escrituração, cuja inexistência foi a causa do arbitramento (é de se perceber que não existe arbitramento condicional). Se não pôde a contribuinte recompor seus registros no prazo de quatro meses em que se desenvolveu a ação fiscal, a apuração do lucro por via do arbitramento se mostrou correta e a apresentação posterior da escrituração em nada empana o fato de que, à época do lançamento, não havia outro método de apuração passível de ser utilizado.*

*É assim que, diante da constatação de que as cautelas legais exigidas para o arbitramento foram devidamente tomadas pela autoridade fiscal, não pode a conduta do sujeito passivo, adotada a destempo, servir para macular um procedimento de ofício que se pautou na lei."*

Não há como se pretender aproveitar as cópias dos registros contábeis, já que nenhuma correlação entre eles e a situação patrimonial da empresa anterior à lavratura dos autos de infração se estabeleceu, já que sequer assinatura de profissional habilitado os autentica, já que desprovida a contabilidade do livro razão não juntado e, principalmente, pelas condições em que se procedeu ao presente arbitramento.

É, portanto, de se confirmar a medida fiscal adotando como única forma possível de formar uma base de cálculo para o lucro da empresa, no caso o arbitramento, por absoluta falta de possibilidade de apuração do lucro real.

Acolhido o arbitramento é de se ver a legalidade da composição da base de cálculo formada pela receita conhecida ou declarada mais a receita classificada como omitida.

Segundo a descrição dos fatos, a recorrente disponibilizou à fiscalização seus livros e registros fiscais relativos ao ICMS, inclusive o registro de entradas e o de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

saídas, ficando constatado que em ambos livros existiam diferenças consideráveis com os registros contábeis.

Os relatórios não dão conta de a fiscalização ter escoimado as saídas de mercadorias de operações que eventualmente possam representar transferências ou outras operações de saída que não representem receitas tributáveis perante a legislação do IRPJ, CSLL, Pis ou Cofins. Porém, como a recorrente não se insurgiu contra os valores adotados, deixo de apreciar tal hipótese.

Insurgiu-se, porém com apelo no artigo 24 da Lei nº 9.249/95 buscando a afirmação de que:

*"(...), a partir do período-base de 01.01.1996 a tributação da receita omitida tem novo tratamento, pela redação do art. 24 da Lei nº 9.249/95, deixando de proceder-se o arbitramento do lucro e passando a tributar as receitas pelo regime de tributação que a empresa vinha utilizando."*

A lei nº 9.249/95 textua:

*"Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

*§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.*

*§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

Assiste razão à recorrente quando afirma que a omissão de receitas detectada pela comparação entre a escrita contábil e a escrita fiscal (ICMS) não é motivo suficiente para possibilitar o arbitramento, bem como ao afirmar que a eventual omissão de receitas deve ser tributada na mesma modalidade que ocorrer a tributação do restante das receitas ou resultados no período.

Deve-se, entretanto evitar a formação de um raciocínio circular que modifique a ordem dos fatos e conseqüências.

O arbitramento não foi provocado pela omissão de receitas, mas por um fato anterior, preliminar e mais amplo, qual seja a imprestabilidade da escrituração contábil.

Então se definiu a modalidade de tributação dos resultados da empresa, fato que arrasta para seus contornos todos os resultados de forma única e monolítica.

E, se ocorrer a integração por acúmulo das receitas declaradas e das receitas omitidas, ambos os conjuntos deverão ser tributados sob a mesma modalidade.

Não é razoável, de outra forma, que, não sendo a omissão de receitas motivo para provocar o arbitramento, seja motivo suficiente para impedi-lo.

As receitas omitidas fazem parte do conjunto de receitas que deve ser tratado de forma homogênea, no presente caso, submissa ao arbitramento provocado pela impossibilidade de apoiar os resultados de forma confiável nos registros globais existentes.

Dessa forma não há como se aplicar o artigo 24 em favor da recorrente, no presente caso, na forma como foi solicitado.

É de se ver se é aceitável a cumulação das receitas declaradas com as receitas omitidas na formação da base do lucro arbitrado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

A tributação, uma vez conhecida a receita bruta, base preferencial do arbitramento, deverá alcançar o seu valor (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I), mediante a aplicação de um coeficiente, que no caso foi de 9,6%.

A discussão que se estabeleceu foi acerca da formação da base de cálculo.

A recorrente não rebateu a existência de uma receita bruta validamente mensurada pelo registro de suas saídas escrituradas nos livros fiscais do ICMS – livro de saída de mercadorias, porém discorda de sua inclusão no conceito de receita conhecida, melhor dizendo pretende que não seja incluída na base de cálculo do arbitramento.

Alega a recorrente que o cotejo entre o livro fiscal de ICMS e a contabilidade não é por si só motivo suficiente para caracterizar a omissão de receitas e cita jurisprudência vasada nos acórdãos:

*"DIVERGÊNCIA ENTRE ESCRITA FISCAL E COMERCIAL – DECLARAÇÃO INEXATA: A diferença positiva entre a escrituração fiscal e a comercial não caracteriza caso de desvio de receitas, mas de declaração inexata. 1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-06369 em 21.08.2001. Publicado no D.O.U em: 17.10.2001.*

*LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS X DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – Insubsistente a imposição tendo por base, exclusivamente, a diferença da receita bruta constante do Livro de Apuração do ICMS e a receita declarada. 1º Conselho de Contribuintes / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-06.796 em 06.12.2001. Publicado no DOU em: 03.05.2002."*

A primeira ementa expõe que a diferença constatada entre os dois conjuntos de registros não caracteriza omissão de receita, mas sim declaração inexata.

Esquece a recorrente que, mesmo na forma de declaração inexata, a diferença é submetida à tributação sob qualquer das modalidades de apuração do imposto, operando efeitos semelhantes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

Já o segundo espécime lhe é favorável, a despeito de não ser a posição dominante no Colegiado, tanto que contra si tem farta jurisprudência, como:

**Número do Recurso:140478**  
Câmara:TERCEIRA CÂMARA  
Número do Processo:15374.005217/2001-24  
Tipo do Recurso:VOLUNTÁRIO  
Matéria:IRPJ E OUTROS  
Recorrente:WES BIER COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.  
Recorrida/Interessado:2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Data da Sessão:10/08/2005 00:00:00  
Relator:Paulo Jacinto do Nascimento  
Decisão:Acórdão 103-22051  
Resultado:NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA  
Texto da Decisão:Por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso vencido o Conselheiro Flávio Franco Corrêa que dava provimento parcial para excluir da tributação a verba autuada a título de "omissão de receita".  
Ementa:IRPJ. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. Compõem a base de cálculo do lucro arbitrado a receita bruta conhecida e a receita omitida, compensado o imposto apurado na declaração.  
  
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA. Considera-se não formulado o pedido de perícia no qual não se nomeia o perito, a teor do art. 16, IV e § 1º, do Decreto nº 70.235/72.  
  
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos tributos reflexos o decidido quanto ao IRPJ.  
  
Recurso a que se nega provimento. Publicado no D.O.U. nº 188 de 29/09/05.

Deve-se entender que a receita conhecida seja aquela que a empresa tenha oferecido à tributação ou, se a fiscalização comprovar a existência de outros valores correspondentes ao conceito de receita, a sua soma.

Isso porque, ao constar a existência de receitas omitidas seu valor passa a ser conhecido, ainda mais, como no presente caso em que a prova é direta, obtida objetivamente da escrita fiscal do contribuinte e sem que em nenhum momento a recorrente desqualifique seus valores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

Acolho como correta a base de cálculo formada a partir da constatação dos registros fiscais, cujos valores não foram combatidos pela recorrente e nem sobre eles se constatou qualquer procedimento que o inquinasse de equivocado ou duvidoso.

Quando pleiteia a desqualificação da multa (fls. 961), a recorrente traz como argumento o teor da ementa do Acórdão CSRF/01-03.313:

*"ARBITRAMENTO E OMISSÃO DE RECEITAS – CUMULAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – A desqualificação da escrituração da pessoa jurídica sob a acusação de impossibilidade de verificação, pelo Fisco, da apuração do lucro real, impede que a autoridade fiscal se valha das presunções previstas nos artigos 180 e 181 do RIR/80, a fim de imputar ao contribuinte a prática de omissão de receitas. Recursos Fiscais – CSRF – Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-03.313 em 16.04.2001. Publicado no D.U em: 24.09.2001....."*

Ele trata das presunções contidas nos artigos 180 e 181 do RIR/80, portanto trata das presunções legais de saldo credor de caixa, passivo fictício e suprimentos de numerário por administradores ou sócios, já que tais situações encobrem por definição omissões de receita.

No presente caso se cuida de omissão de receita comprovada por prova direta, quais sejam vendas constatadas e não registradas, não se aplicando tal jurisprudência.

Mantida a tributação em sua integridade, é de se ver a adequação da imposição da penalidade qualificada de 150%.

Foi ela capitulada na forma do auto de infração principal (fls. 888):

*"MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO  
Fatos Geradores a partir de 01/01/1997.  
75 % Art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430/96  
Fatos Geradores a partir de 01/01/1997.  
150% Art. 44, inciso II, da Lei n° 9.430/96."*



Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

Ainda, a descrição dos motivos para a qualificação da multa consta do TVF sob seguintes termos:

#### **"5) DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA**

*Os procedimentos adotados pelo contribuinte, no que concerne à omissão de receitas, cortando-a pela metade em todos os 36 meses fiscalizados, denotam "evidente intuito de fraude" (art. 957, II, Decreto nº 3.000/99). Assim, nos lançamentos de ofício dos créditos tributários incidentes sobre as receitas omitidas (PIS, COFINS, CSLL e IRPJ), estamos aplicando a multa de 150%, consoante o artigo citado.*

*Ressaltamos que ao contribuinte foi ofertada a oportunidade de esclarecer seu procedimento (doc. fls. 48 a 50) e que a resposta foi que não havia razão para as diferenças entre os livros fiscais e contábeis. Diferenças estas que redundavam em omissão, em todos os meses, de metade da receita, na composição da base de cálculo dos tributos (doc. fls. 57 a 57)."*

Portanto foi aplicada a multa de 75% sobre os valores anteriormente declarados pela recorrente e 150% sobre as diferenças entre os valores declarados e aqueles constantes dos livros fiscais (ICMS).

Conforme demonstrativo de fls. 871, os valores constantes do livro razão, conta 278 – Vendas de Mercadorias correspondem à quase exatamente metade (alguns valores com diferenças de centavos) dos valores constantes do Livro de Saídas de Mercadorias.

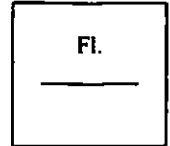
Relativamente ao período posterior a 01/01/1997, que abrange a totalidade do auto de infração, a capitulação legal dirige-se ao Art. 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430/96:

**"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:**

**I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencimento do prazo,**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA



Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

*sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, executada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.  
(...)"*

A primeira constatação é que o lançamento aplicou multas diferenciadas consistindo de parte da base apenada em 75% e parte em 150% para cada mesmo período base.

Representaria isso que o evidente intuito de fraude é parcial ou que somente alcança algumas operações?

A fiscalização em nenhum momento esclareceu a forma de cálculo procedida para a montagem das bases apenas com a multa qualificada, mas, procurando o deslinde da questão, busquei por tentativas de somas e verifiquei que as somas mensais das receitas declaradas, somadas nos três meses do período trimestral (por amostragem) encontrei a correlação de que as receitas declaradas foram apenas com 75% e as receitas consideradas omitidas foram apenas com 150%.

Assim identifiquei a lógica da segregação, mesmo não sendo indicada pelo autor do feito.

A qualificação da multa, procedida pela fiscalização, conforme relatado, decorre do fato da recorrente sistematicamente, em todos os 36 meses alcançados pela fiscalização, ter inserido na contabilidade apenas metade das receitas declaradas perante o fisco estadual e dos valores constantes das notas fiscais.

Isso sem qualquer justificativa ou razão plausível, tanto que, no dizer da empresa, como trazido na peça impositiva:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

*“Ressaltamos que ao contribuinte foi ofertada a oportunidade de esclarecer seu procedimento (doc. fls. 48 a 50) e que a resposta foi que não havia razão para as diferenças entre os livros fiscais e contábeis. Diferenças estas que redundavam em omissão, em todos os meses, de metade da receita, na composição da base de cálculo dos tributos (doc. fls. 57 a 57).”*

A defesa da recorrente se estriba no ato de ter ela disponibilizados os livros fiscais do ICMS que apontavam os valores da receita adotados pela fiscalização, o que atestaria a inexistência do intuito de fraude, porquanto espontaneamente expôs ao fisco a irregularidade.

Venho entendendo que a simples divergência entre os documentos fiscais, a escrita fiscal e a contabilidade não reflete intuito de fraude, mas sim erro de declaração.

Porém a falta de qualquer explicação lógica diante de uma repetição sincronizada de redução de metade da receita e sem qualquer justificativa para tal me induz a curvar-me à posição dominante nesta 5ª Câmara, pela manutenção da multa qualificada.

Discute ainda, a recorrente, a possibilidade de redução da multa para 2%, nos moldes do Código de Defesa do Consumidor e da impossibilidade em parametrar os juros moratórios pela variação da Taxa Selic que computa juros moratórios e remuneratórios.

Relativamente à multa, é entendimento do judiciário e dos tribunais administrativos que o Código de Defesa do Consumidor não é consentâneo com o direito tributário que contempla na legislação de regência penalidades próprias, sendo de se manter as regras próprias do lançamento de ofício.

A cobrança dos juros com ajuste pela variação da Taxa Selic, igualmente, é medida que tanto contempla os créditos tributários (autos de infração) quanto os débitos (restituições e compensações), apresentando isonomia no tratamento entre o poder tributante e o contribuinte, além de ser acolhido majoritariamente neste Colegiado, hoje sem maiores questionamentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 11516.001638/2004-14  
Acórdão n.º : 105-15.601

Relativamente à utilização da variação da taxa Selic como parâmetro dos juros moratórios, é assente nesse Colegiado sua legalidade, como eco do Judiciário, sendo de se mencionar a decisão do STJ no Ag n° 663.218/RS, cuja ementa reproduzo:

*"Agravamento Regimental no Agravamento de Instrumento. Aplicação da taxa Selic nos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública. Legalidade. Agravamento desprovido. 1. A taxa Selic, por ser cabível nos casos de restituição ou compensação de tributos, deve incidir, mutatis mutandis, também nos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública, uma vez que entendimento contrário feriria o princípio da isonomia. 2. Agravamento Regimental desprovido." (Ac. Um. Da 1ª T do STJ – AgRg no Ag 663.218/RS (2005/0035570-3) – Rel. Min Denise Arruda – j 18.10.2005 – Agte.: Cooperativa Mista Tucunduva Ltda.; Agdo.: INSS – DJU 1 14.11.2005, p 196 – ementa oficial) <sup>1</sup>*

Voto pela manutenção de seus efeitos financeiros.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário interposto pelo contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2006.

  
JOSE CARLOS PASSUELLO

<sup>1</sup> In Repertório de Jurisprudência IOB, Vol. 1 n° 23/2005, pág. 893 (1/21379).