



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-9

Processo nº : 13805.006823/93-80
Recurso nº : 133.527
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1989 e 1990
Recorrente : OFEN CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES S/C LTDA. (Nova denominação de TRACE TRADING COMPANY S.A.)
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO-SP I
Sessão de : 06 de novembro de 2003
Acórdão nº : 107-07.437

IRPJ – ROUBO DE LIVROS CONTÁBEIS – LANÇAMENTO INSUBSTANTE. Ao determinar quais providências devem ser tomadas, na eventualidade do extravio, deterioração ou destruição dos livros e documentos que compõem a escrituração do contribuinte, quis o legislador possibilitar que a situação seja regularizada, sem que essa regularização possa significar o abandono da escrita como elemento fundamental e indispensável para a apuração do lucro real. Inexistindo os livros contábeis obrigatórios, fundamentais à validação dos valores consignados na DIPJ, inviabiliza-se a possibilidade de que, com base nesses valores declarados, se venha a fazer injunções acerca de possíveis infrações que somente fariam sentido mediante o exame dos assentamentos contábeis sobre os quais se baseara a apuração do questionado lucro real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA – Aplica-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão proferida no processo matriz, em face da íntima relação de causa e efeito entre eles existentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OFEN CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES SOCIEDADE CIVIL LTDA. (nova denominação de TRACE TRADING COMPANY S.A.).

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

JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
RELATOR

Processo nº : 13805.006823/93-80
Acórdão nº : 107-07.437

FORMALIZADO EM: 31 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 13805.006823/93-80
Acórdão nº : 107-07.437

Recurso nº : 133.527
Recorrente : OFEN CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES S/C LTDA. (nova denominação de TRACE TRADING COMPANY S.A.)

RELATÓRIO

OFEN CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES S/C LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 195/212, contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento/DRJ em São Paulo - SP (fls. 155/181), que julgou parcialmente procedente a exigência fiscal consubstanciada nos Autos de Infração de fls. 53, 59, 64, 68 e 72, para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ relativo ao exercício de 1989, ano-base de 1988, e ao exercício de 1990, ano-base de 1989, tendo sido lavrados autos reflexivos referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - FINSOCIAL, à Contribuição para a Integração Social - PIS e ao Imposto de Renda na Fonte - IRF.

Por bem relatar os fatos transcrevo trechos da Decisão de primeiro grau, fazendo constar que foram as seguintes as infrações apuradas pela fiscalização (fls. 156/157):

"2.1. Superavaliação de compras nos montantes de (...), ocorrida nos anos-base 1988 e 1989 respectivamente, decorrente da diferença entre o custo declarado e a soma do custo de mercadorias apurado no Livro de Registro de Entradas e os valores comprovados pela fiscalizada;

2.2. Receita não contabilizada nos valores de (...), verificada nos anos-base de 1988 e 1989 respectivamente, consequência da diferença entre os valores constantes das Declarações de IRPJ e os Livros Registros de Saídas juntamente com as notas fiscais de vendas de bens e serviços;

2.3. Pagamentos sem causa nos totais de (...), relativos aos anos-base 1988 e 1989 respectivamente, decorrente da análise de extratos bancários e cópias de cheques emitidos que não tiveram sua destinação comprovada por documentação hábil e idônea, e consequentemente não

podem ser vinculados a compras, custos ou despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades normais da empresa, nem foram depositados em contas-correntes ou aplicações financeiras regularmente contabilizadas, mas sim depositados em contas de terceiros e aplicados em fundos ao portador;

2.4. Passivo fictício nos montantes de (...), verificados nos anos-base de 1988 e 1989 respectivamente, já que a contribuinte foi intimada a recompor o saldo da conta fornecedores, sendo constatada a existência de diferença no período-base 1988 em relação aos fornecedores nacionais e não registro das obrigações com fornecedores estrangeiros, representados por saques cambiais, referentes a ambos os períodos-base, mas vencíveis nos exercícios subsequentes; e

2.5. Comprovação inidônea de despesas operacionais nos valores de (...), referentes respectivamente aos anos-base 1988 e 1989, decorrente das despesas não comprovadas por documentação hábil e idônea ou não necessárias ao desenvolvimento das atividades da empresa."

Ainda de acordo com a Decisão recorrida (fls. 159):

"3. Todas as cinco infrações implicaram lançamentos de IRPJ e CSLL. Acarretaram lançamento de IRRF as infrações "receita não contabilizada", "pagamentos sem causa" e "passivo fictício". Implicaram lançamentos de Finsocial/Faturamento e PIS/Faturamento as infrações "receita não contabilizada" e "passivo fictício".

4. A fiscalização foi desenvolvida apenas com base nos registros contidos nas Declarações de IRPJ, exercícios 1989 e 1990, nos livros fiscais e na documentação citada, já que a empresa não possuía a escrituração contábil, conforme documentado no Boletim de Ocorrência 4195-91, lavrado no 5º Distrito Policial (Aclimação/São Paulo) em 01/06/1991."

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, em 30/12/1993 a autuada apresentou as peças impugnativas de fls. 76/88, 90/102, 104/116, 118/130 e 132/144, acompanhada dos documentos acostados às fls. 89, 103, 117, 131 e 145, seguindo-se a Decisão do órgão de julgamento de primeira instância administrativa, assim ementada (fls. 155/157):

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1989, 1990

Processo nº : 13805.006823/93-80
Acórdão nº : 107-07.437

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.

As receitas não declaradas pela contribuinte, mas constatadas pela fiscalização no exame de Livros de Registros de Saídas e de notas fiscais de vendas de bens e serviços realizadas devem ser tributadas como omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

O montante referente a obrigações não comprovadas pela contribuinte também está sujeito à tributação como omissão de receitas.

SUPERAVALIAÇÃO DE COMPRAS. MAJORAÇÃO DE CUSTOS. REDUÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

É cabível o lançamento sobre a parcela superavaliada de compras não comprovadas adequadamente pela impugnante, já que esta superavaliação provoca majoração de custos e consequente redução do lucro tributável.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA.

São tributáveis as despesas não comprovadas por documentação hábil e idônea, já que estas despesas não são dedutíveis na determinação do lucro tributável.

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Também são tributáveis os pagamentos cuja necessidade e beneficiários não foram esclarecidos e comprovados pelo sujeito passivo da obrigação tributária com documentação hábil e idônea.

*CSLL. PERÍODO-BASE 1988.
INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO.
SUSPENSÃO DE EXECUÇÃO. INEXIGIBILIDADE.*

O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional e o Senado Federal suspendeu a execução da norma legal que prevê a cobrança da CSLL relativa ao período-base encerrado em 1988, tornando inexigível a cobrança da mesma no exercício de 1989.

*IRRF. ILL. SOCIEDADE ANÔNIMA.
INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO.
SUSPENSÃO DE EXECUÇÃO. INEXIGIBILIDADE.*

O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional e o Senado Federal suspendeu a execução da norma legal que prevê a cobrança do Imposto sobre a Renda Retido

na Fonte (IRRF) calculado sobre o Lucro Líquido (ILL) de sociedade anônima.

**FINSOCIAL. AUMENTOS DE ALÍQUOTA.
INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO.
INEXIGIBILIDADE.**

Os aumentos da alíquota da contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) foram declarados inconstitucionais em decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

**PIS. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA.
INCONSTITUCIONALIDADE.**

Mantém-se o lançamento relativo à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) pois a declaração de inconstitucionalidade de parte de sua base legal não implica inconstitucionalidade da exação, mas apenas da base de cálculo e da alíquota instituídas por estas normas inconstitucionais.

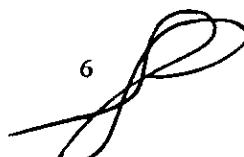
REDUÇÃO DOS JUROS DE MORA.

Os juros moratórios calculados com base na Taxa Referencial Diária (TRD) no período de 04/02/1991 a 29/07/1991 ficam excluídos, remanescentes, nesse período, juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada dessa decisão em 07 de dezembro de 2001 (AR. de fls. 189), no dia 07 seguinte a autuada protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 195/212), trazendo, em síntese, os seguintes argumentos recursais:

1. como preliminar, aduz que, no caso, o lançamento deveria ter sido efetuado com base no lucro arbitrado, pois, a fiscalização constatara a inexistência da escrituração exigida pela legislação para os declarantes do IRPJ pelo Lucro Real, conforme fez constar do Termo de Verificação e Constatação – Item 1 (fls. 46), sendo incabível o entendimento constante da Decisão recorrida de que o trabalho fiscal encontrara elemento mais apto a aproximar-se do lucro real, asseverando que, diante dessa situação, somente duas opções seriam factíveis: "ou se aceita a inexistência total da



escrituração e se constitui o crédito tributário com base no Lucro Arbitrado, ou se aceita, sem restrições, todos os elementos constantes da Declaração de IRPJ, uma vez que o evento (roubo do veículo e perda da escrituração) é superveniente à entrega das mesmas e, se constitui o crédito tributário com base no Lucro Real. Daí não há como sair." (fls. 199), e que o caso citado no aresto recorrido não tem a mesma natureza do caso ora tratado, ou seja, aquele diria respeito à existência de irregularidades na escrita do sujeito passivo que poderiam ser facilmente supridas antes da adoção do arbitramento dos lucros, enquanto que este se trata da ausência de livros da escrita contábil e fiscal;

2. que o método utilizado pela fiscalização trouxe manifesto prejuízo à recorrente, porquanto não teve como se defender das acusações fiscais " - constatação de diferenças entre dados constantes nas Declarações de IRPJ e Livros de Saídas de Mercadorias e contas de fornecedores, etc. – sem que tivesse condição de defender, pela inexistência de sua escrituração contábil e fiscal que deram supedâneo à confecção de seus Balanços Patrimoniais e Declarações de IRPJ.

A versão do fisco passou a ser tomada como verdade absoluta, o que ensejou uma tributação injusta pelo Lucro Real, com acusações de receitas não contabilizadas, superavaliação de compras, passivo fictício e pagamentos de custos e despesas sem causa.", fazendo transcrição de ementas de decisões deste Conselho sobre o tema (fls. 199/200);

3. quanto às questões de mérito, faz as seguintes colocações:

3.1 - Omissão de receitas – receitas não contabilizadas: aduz que a própria autoridade julgadora teria sido contraditória ao transcrever os dispositivos do art. 157 e § 1º do RIR/80, dizendo que "A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais" e que "A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional", pois, conforme já ressaltado na

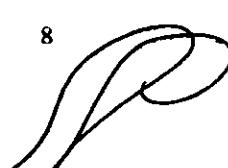
preliminar, "se os livros oficiais se perderam em furto de veículo, não havia como apresentar tal escrituração – que a própria lei impõe como necessária – para constituir o lançamento com base no Lucro Real." (fls. 201/202).

3.2 – Omissão de receitas – passivo fictício: demonstra a diferença existente entre o que vem a ser 'passivo fictício' e o que se define como sendo 'passivo não comprovado', asseverando que o 'passivo fictício' diz respeito a obrigações pagas com recursos que teriam transitado à margem da escrituração, enquanto que o 'passivo inexistente (incomprovado)' "se deve ao seguinte fato, até mesmo singelo: se não há credor (por ser inexistente) não haverá dispêndio em benefício de terceiros ditos fornecedores. Se não ocorrente essa espécie de dispêndio, afasta-se, por conseguinte, a hipótese de débil saldo de caixa para suportar tais gastos – que não houvera frise-se – nas épocas próprias." (fls. 204). Sendo assim, o caso poderia ser definido como sendo "despesa inexistente a crédito da conta fornecedores. Ou seja: redução indevida do lucro do exercício, com repercussão no tributo IRPJ, tão-somente. No dia da baixa do passivo – e só nesta data –, ainda assim se houver efetivo desembolso, a tributação deverá incidir, especificamente, na fonte, como distribuição de recursos aos sócios." (fls. 204).

No caso de passivo inexistente, a presunção legal de omissão de receitas somente teria sido autorizada quando da edição da Lei nº 9.430/96, art. 40, com efeitos a partir de 01/01/1997, não se aplicando, assim, à espécie. Faz transcrição da ementa de dois acórdãos desta Câmara sobre o tema, corroborando seu entendimento.

3.3 – Custo dos bens ou serviços – Superavaliação de compras: que "fica-se sem saber o que (a) fiscalização foi fazer em cumprimento da diligência determinada, porquanto a r. decisão recorrida não aceitou o resultado informado pelo autuante, ficando a seu exclusivo julgo a aceitação ou não dos documentos trazidos aos autos na fase impugnativa.

Depois, assevera que a superavaliação das compras foi apurada no confronto das Declarações com os Livros de Registros de Entradas e, por fim,



sustenta que não há como saber se as notas fiscais apresentadas já haviam sido ou não computadas na comprovação das compras". (fls. 206).

Infere a recorrente que esta seria mais uma dúvida que somente poderia ser sanada com base nos registros contábeis dos livros Diário e Razão Analítico, que se perderam, pois não haveria como se "apontar, objetivamente, quais os lançamentos não correspondem à realidade (tenham ou não já sido computados nas compras), muito embora integrassem as Declarações de IRPJ."

Alude que não se poderia aceitar que "a leviana acusação fiscal seja mantida pela dúvida absoluta da ilustre autoridade fazendária, que se expressa nestes precisos termos, repisa-se: "...Desta forma, não há como saber se as **Notas Fiscais, cujas cópias foram apresentadas pela impugnante, já foram computadas na comprovação das compras.**"

Só se poderia ter certeza da efetividade de cada lançamento por meio do Livro Diário e Razão Analítico e, pela inexistência destes, a insegurança da r. decisão recorrida não pode ser tomada como elemento de convicção pra negar direito da administrada." (fls. 206/207), fato que demonstraria, mais uma vez, que a única forma viável de autuação seria pelo Lucro Arbitrado, "por aplicação dos comandos ínsitos nos artigos 43 e 44 do CTN." (fls. 207), invocando o art. 112 do CTN em face da dúvida demonstrada quanto à certeza do lançamento.

3.4 – Custos dos bens ou serviços vendidos – comprovação inidônea: reitera o argumento impugnativo de que as parcelas da glosa não teriam sido devidamente identificadas, fato que estaria impossibilitando sua defesa e, consequentemente, cerceando esse direito. Mais uma vez reporta-se à ausência dos livros contábeis que deram supedâneo às Declarações do IRPJ e que serviram de confronto para as aludidas conclusões fiscais.

3.5 – Custos, despesas operacionais e encargos – pagamentos sem causa: que "Na impugnação a OFEN defendeu-se da acusação prevista na hipótese-tipo da norma incriminadora do artigo 197 do RIR/80, dizendo que a fiscalização alegou



ter ocorrido pagamento e créditos declarados o que não se aplica ao caso sob exame. Mas, depois, vem a r. decisão recorrida inovando a acusação, afirmado que houve violação aos comandos insitos no artigo 191, §§ 1º e 2º do RIR/80.

Assim fica difícil a administrada se defender. Primeiro a fiscalização vem acusando de que houve pagamentos de comissão, bonificação, gratificação ou semelhantes sem indicação da operação ou a causa que deu origem ao rendimento; julgando o litígio, a r. decisão recorrida decidiu que houve pagamentos – sem qualquer elemento objetivo que desse suporte à conclusão – de despesas não usuais e normais à atividade da empresa.

O que de fato ocorreu, seguramente, foi a transferência de tais valores de banco para a caixa, visando suprir suas necessidades operacionais – soi dissant pelo tipo de atividade de certas empresas, que via de regra costumam pagar em espécie e à vista serviços (fretes e carretos) e mercadorias (pequenos produtores) – no momento e local em que nasce a obrigação com terceiros, fora de seu estabelecimento.” (fls. 208/209). Volta a insistir na imprescindibilidade da escrita contábil e fiscal para a comprovação desses argumentos.

3.6 – Imposto de Renda Retido na Fonte – I.R.R.F. : discorda dessa tributação, porquanto a tributação na fonte pressupõe a transferência de recursos a alguém, sendo que o ‘passivo inexistente’ não caracteriza a ocorrência de omissão de receita, “mas sim redução do lucro do exercício, sem desembolso(...).

E a tributação na fonte só poderá ocorrer no dia da quitação do passivo inexistente. Nunca na data da contabilização da despesa incorrida, tendo-se, como contrapartida, uma conta passiva. Esses fatos não estão rigorosamente correlacionados. Melhor: nunca estarão, salvo se a contrapartida não fosse uma conta de passivo; contrário senso, ofender-se-ia a legislação de regência e a tipicidade da infração.” (fls. 210).

“Se os recursos destinaram-se ao pagamento de despesas que não eram necessárias, normais e usuais à manutenção da fonte produtora e por

isto foram glosados na apuração do I.R.P.J., por decorrência lógica não se pode admitir, ao mesmo tempo, que os recursos beneficiaram os sócios, com sujeição do I.R.R.F.

Ou os recursos destinaram-se ao pagamento de despesas indevidutíveis, ou foram para os sócios. Daí não há como sair !!! (fls. 211).

3.7 – Programa de Integração Social – PIS: Traz duas ementas de Decisões deste Conselho, tratando da insubsistência do lançamento, em face da Resolução do Senado nº 49/95, que retirou do ordenamento jurídico nacional os Decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88, considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

3.8 – CSLL e FINSOCIAL: Por serem tributações reflexivas, às mesmas deve ser aplicada a decisão adotada para o IRPJ.

3.9 – Multa por Atraso na Entrega da Declaração: Considera indevida a aplicação dessa multa concomitantemente com a aplicação da multa de ofício, consoante jurisprudência administrativa, transcrevendo ementa de decisório deste Conselho neste sentido.

Para garantia de instância, prevista no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72 – Processo Administrativo Fiscal - PAF, o Recurso Voluntário foi instruído mediante arrolamento de bens, conforme encaminhamento levado a efeito pela repartição preparadora, às fls. 277 dos autos.

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

A recorrente argui em preliminar a improcedência do lançamento de ofício ao argumento de que, na ausência dos livros contábeis que deram suporte ao preenchimento da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ pelo Lucro Real, deveria a autoridade fiscal ter arbitrado o seu lucro, nos termos da legislação de regência, significando dizer que, por esse motivo, o lançamento seria insubsistente.

A propósito, entendo que assiste razão à recorrente. De fato, a providência fiscal recomendada para o caso em questão seria a do arbitramento do lucro, pois, se a escrituração exigida para dar suporte à apuração do valor tributável em bases reais não fora apresentada, independentemente do motivo que impossibilitara tal apresentação, esse valor tributável deveria ter sido apurado em bases arbitradas, nos termos da legislação vigente.

Tenho expressado esse entendimento em julgados de minha relatoria, nesta Câmara, de cujos arestos me ocorre o acórdão nº 107-07.425, referente a recurso voluntário trazido a julgamento na sessão de ontem, dia cinco, assim ementado:

IRPJ – LUCRO ARBITRADO – ROUBO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Ao determinar quais providências devem ser tomadas, na eventualidade do extravio, deterioração ou destruição dos livros e documentos fiscais, quis o legislador possibilitar que a situação seja regularizada, sem que essa regularização possa significar o abandono da escrita como elemento fundamental e indispensável para a apuração do lucro real. Ademais, o arbitramento do lucro não deve ser visto como sendo uma penalidade, mas sim como uma das formas de apuração do valor tributável, quando outra não se mostre factível.



Na mesma linha cabe citar o acórdão nº 107-07.333, sessão de 10/09/2003, sendo que, em ambos os casos, a decisão foi em desfavor do contribuinte, em virtude de, no primeiro caso acima citado, a fiscalizada nada ter informado à autoridade fiscal sobre a possibilidade da recomposição da escrita que houvera sido roubada do seu estabelecimento, e, no segundo caso, por a fiscalizada haver alegado, no curso da ação fiscal, que não dispunha de condições para reconstituir sua escrituração.

Vê-se, pois, que as situações postas são análogas à presente, para cuja solução o procedimento fiscal correto seria o mesmo, ou seja, o do arbitramento da base imponível.

Considero, portanto, que, na ausência dos elementos que deram suporte à apuração do tributo em bases reais, à autoridade fiscal não restaria outra alternativa senão a do arbitramento do lucro, dando vigência a dispositivo de lei ao qual as pessoas jurídicas, submetidas ao regime de tributação pelo lucro real, estão obrigadas, sendo manifesta a absoluta indissociabilidade da escrita completa com a apuração dos resultados reais da pessoa jurídica.

Diante da inexistência dos aludidos livros contábeis obrigatórios, fundamentais à validação dos valores consignados na DIPJ, não vislumbro a possibilidade de que, com base nesses valores declarados, se venha a fazer injunções acerca de possíveis infrações que somente fariam sentido mediante o exame dos assentamentos contábeis sobre os quais se baseara a apuração do questionado lucro real.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, para declarar insubsistente o

Processo nº : 13805.006823/93-80
Acórdão nº : 107-07.437

lançamento matriz relativo ao IRPJ, bem como os lançamentos decorrentes, em face da íntima relação de causa e efeito entre eles existentes.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, 06 de novembro de 2003.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ