

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**Sessão de 13 de outubro 92
de 19

ACORDÃO Nº 101-84.177

Recurso nº: 101.614 - IRPJ - Exercícios de 1986 a 1988.

Recorrente: DOS ARROYOS S.A. INDUSTRIAL E COMERCIAL.

Recorrida : D.R.F. EM OSASCO - SP.

I.R.P.J. - ARBITRAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL -
DESCCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA - Não pode prosperar
lançamento tributário que tenha por base lucro
arbitrado sob o fundamento de que a pessoa
jurídica mantinha registros paralelos de parte de
suas operações, quando tal assertiva não restar
comprovada nos autos do processo. A simples
existência de balanços cujos resultados foram
adulterados pode, no máximo, se constituir em
indício de que irregularidades foram praticadas,
servindo, dessa forma, como indicativo de que as
investigações deveriam ser aprofundadas com vistas
à coleta do elemento probatório, não se
apresentando aqueles elementos, isoladamente, como
suficientes para tornar imprestável a escrituração
mantida pela pessoa jurídica, da qual foram
extraídos os elementos utilizados para
preenchimento da declaração de rendimentos
apresentada oportunamente à Receita Federal.

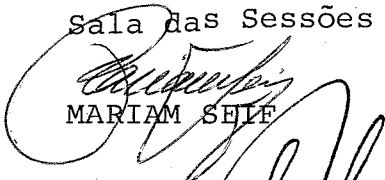
Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto por DOS ARROYOS S.A. INDUSTRIAL E COMER-
CIAL (SUC. POR DOS ARROYOS S.A. CONSTRUTORA).

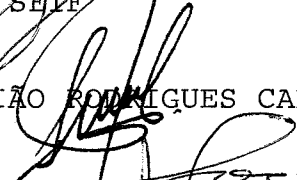
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro
Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento
ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sandro Martins Silva (Rela-
tor), Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Jezer de Oliveira Cândido,
que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto
vencedor o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

V.V.

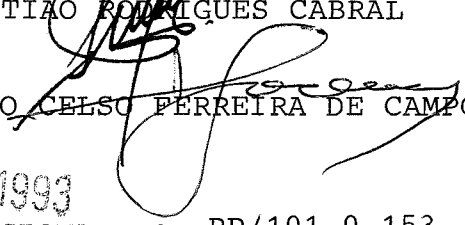
Sala das Sessões (DF), em 13 de outubro de 1992


MARIAM SELE

- PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR DESIGNADO


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 29 ABR 1993

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.153

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
se-
lheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA e RAUL
PIMENTEL.



RECURSO Nº: 101.614

ACÓRDÃO Nº: 101-84.177

RECORRENTE: DOS ARROYOS S.A. INDUSTRIAL E COMERCIAL

R E L A T Ó R I O

DOS ARROYOS S.A. INDUSTRIAL E COMERCIAL, sucedida por DOS ARROYOS S.A. CONSTRUTORA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - MF sob nº 44.147.734/0001-73, foi auditada e autuada quanto ao seu Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos exercícios de 1986, 1987 e 1988, conforme Auto de Infração de fls. 73/74, culminando com a desclassificação de sua escrita e consequente arbitramento dos lucros.

Os fatos que fundamentaram o mencionado arbitramento se encontram descritos no Termo de Fiscalização de fls. 02/66 e correspondem à constatação de haverem sido publicados, após aprovação das respectivas assembléias de acionistas, balanços totalmente divergentes dos constantes do Diário, como segue:

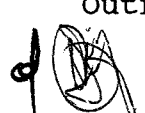
Ex. 86/85 - Balanço Patrimonial no Diário Cr\$ 36.402.322.300
- Balanço aprovado e publicado Cr\$ 72.378.266.593

Ex. 87/86 - Balanço Patrimonial no Diário Cz\$ 71.999.098,00
- Balanço aprovado e publicado Cz\$ 108.015.358,58

Ex. 88/87 - Balanço Patrimonial no Diário Cz\$ 303.330.491,01
- Balanço aprovado e publicado Cz\$ 729.346.751,22

Consta ainda do mencionado Termo de Fiscalização (fls. 64/65), a especificação de divergências entre os balanços apresentados à Receita Federal (fls. 23, 24 e 25) e os aprovados e publicados (fls. 26, 27 e 28):

"Em relação ao período encerrado em 31.12.85,
o balanço publicado apresenta saldo a maior em relação as seguintes contas: Caixa e Bancos - Cr\$ 5.275.060.000,00 e Estoque de Mercadorias - Cr\$ 5.000.000.000,00; apresenta saldo a menor em relação à conta Quota de Outras Empresas no valor de Cr\$ 40.315.707,00. Além disso, o balanço publicado apresenta a conta Títulos e Obrigações Reajustáveis no valor de Cr\$ 25.741.200.000,00 que não consta do balanço apresentado. Essas divergências produzem uma diferença ativa líquida de Cr\$ 35.975.944.293,00. Essa diferença é coberta em termos de contrapartida passiva por saldo a maior na conta Capital Social no valor de Cr\$ 36.016.260.000,00 e saldo a menor na conta Capital Integralizado Outras Empresas de Cr\$ 40.315.707,00.



ACÓRDÃO Nº: 101-84.177

Em relação ao período encerrado em 31.12.86, o balanço publicado apresenta saldo a maior em relação às contas Faturas a Receber - Cz\$ 7.576.756,58. Aplicações Financeiras Cz\$ 0,50 e Estoque de Mercadorias Cz\$ 26.276.600,10. Apresenta saldo a menor na conta Imobilizações Técnicas de Cz\$ 33.483.206,68 e Adiantamentos Diversos de Cz\$ 36.016.260,00, que não consta no balanço apresentado. Isto produz uma diferença ativa de Cz\$ 36.016.260,20, que é coberta em termos de contrapartida passiva por saldo a maior na conta Capital Social.

Finalmente, em relação ao período encerrado em 31.12.87, o balanço publicado apresenta saldo a maior de Cz\$ 16.000.000,21 na conta Faturas a Receber; Cz\$ 30.000.000,00 na conta Imobilizações Técnicas. Constan também os seguintes saldo, que não aparecem no balanço apresentado: Títulos e Obrigações Reajustáveis - Cz\$ 157.543.979,95; Créditos p/Ações Ajuizadas - Cz\$ 70.500.000,00; Cauções p/Garantia de Obras - Cz\$ 46.782.964,71; Quotas de Outras Empresas - Cz\$ 40.500.000,00 e Estoque de Imóveis Destinados à Comercialização - Cz\$ 103.965.518,40. O grupo de contas Imobilizações Técnicas e Imóveis menos Depreciações Acumuladas apresenta saldo a menor em relação ao balanço apresentado no valor de Cz\$ 109.276.203,06. Esses números produzem uma diferença líquida ativa de Cz\$ 426.016.260,21, coberta por saldo a maior na conta Capital Social de Cz\$ 426.016.260,00 e Cz\$ 021 na conta Contas a Pagar.

.....

Por esse fato, aliado à falta de escrituração do livro Registro de Inventário e a ausência de apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, procedemos ao arbitramento do lucro da interessada em relação aos anos-base de 1985, 1986 e 1987, com base no artigo 399, inciso I e IV do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80)."

Em sua impugnação a autuada desenvolve a tese de que "paralela" seria a escrita se a mesma fosse "oculta" o que não ocorreu no caso, eis que os balanços divergentes foram publicados.

Sobre a falta de escrituração do Inventário alega sua atividade de prestação de serviços em que não ocorre formação de estoques e que não houve falta de apresentação do LALUR à Fiscalização (fls. 79/97).

ACÓRDÃO Nº: 101-84.177

A decisão monocrática de primeira instância, manifestou-se pela improcedência da impugnação, confirmando o lançamento sobre o arbitramento do lucro, com aplicação da penalidade prevista para a infração em que se revela o intuito de fraude (fls. 203/206).

Tempestivamente ingressou, a empresa, com recurso a esta instância colegiada (fls. 210/227), procurando reforma do decisório "a quo", alegando:

- que mantém escrituração regular;
- não se recusou a apresentar seus livros;
- a escrituração é boa e permite apuração do lucro real;
- os balanços ditos paralelos e aumentos de capital referidos não produziram quaisquer efeitos fiscais;
- aplicada erroneamente, a desclassificação de escrita não é arbitramento mas simples sanção de ato ilícito, ao arrepio da lei;
- não se configura "in casu" fraude fiscal, pois que não houve dano ao erário.

Em seu aspecto processual o processo se desenvolveu regularmente em todos os seus termos e atos cumprindo o que determina o Decreto nº 70.235, de 1972.

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº: 101-84.177

V O T O V E N C E D O R

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - Relator:

"Data venia" do Insigne Conselheiro Relator, divirjo do seu entendimento sobre a aplicação, ao caso concreto, das disposições contidas nos artigos 399 e 400 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980. Com efeito, o arbitramento do lucro previsto nos citados dispositivos legais tem aplicação nas hipóteses de: a) falta de escrituração contábil na forma das leis comerciais e fiscais; b) deixar a pessoa jurídica de elaborar as demonstrações financeiras; c) escrituração contém erros, vícios ou deficiências insanáveis, que a tornem imprestável para apuração do lucro real ou presumido; e d) revelação de evidentes indícios de fraude.

Conforme transcrito no relato, a Fiscalização descobriu que a recorrente fez publicar balanços e demonstrativos cujos saldos de algumas contas não correspondiam aos valores apurados em sua escrituração contábil nem com aqueles registrados nas declarações de rendimentos por ela apresentadas.

Satisfeita com as divergências apuradas, não procurou a Fiscalização aprofundar suas investigações, buscando as causas das alterações dos saldos das contas indicadas no Termo de Fiscalização de fls. 62/66, ou mesmo procurando averiguar quais eram os saldos que correspondiam à verdade dos fatos para, de posse dos elementos colhidos, considerar imprestável a escrituração lançada nos livros exigidos pela legislação comercial e fiscal.

Fica evidenciado, após análise dos autos, que a escrituração mantida pela recorrente, alicerçada em documentação cuja idoneidade e legitimidade não foi contestada, permite identificar os resultados apurados, os quais estão conformes com os elementos consignados nas declarações de rendimentos oportunamente apresentadas.

A real causa do arbitramento, como se constata, reside no fato narrado pela Fiscalização no mencionado "Termo", como segue:

"... para surpresa desta fiscalização, verificamos que os balanços publicados pela empresa, auditados por profissionais habilitados e aprovados pela assembléia geral ordinária, são diferentes dos balanços apresentados à Receita Federal."

Como os elementos constantes dos "balanços" publicados pela recorrente divergiam daqueles consignados nas peças extraídas da contabilidade por ela mantida, a Fiscalização acabou por concluir que:

ACÓRDÃO Nº: 101-84.177

"... a empresa possui escrituração paralela com o objetivo de apresentação à Receita Federal."

Não restam dúvidas de que a recorrente, contando com a cobertura de profissionais liberais (Auditores), acabou por praticar verdadeira fraude ao elaborar, aprovar e publicar "minutas de balanços" e de "demonstrações financeiras" que não espelhavam a realidade dos fatos. Pelo menos não está provado nos presentes autos.

Mas a questão a ser decidida não diz respeito à fraude apontada. Alguns pontos devem ser investigados para que se possa concluir, jurídica e objetivamente, pela procedência ou não da autuação.

De plano deve ser registrado que a Fiscalização deixou de apontar elemento concreto que pudesse comprovar ou mesmo evidenciar a existência de escrituração "paralela" ou de qualquer outra forma. O fato de terem sido elaborados arremedos de balanços e demonstrativos, cujos saldos foram sistemática e grosseiramente adulterados, fraudados ou manipulados, não implica concluir, de forma categórica, no sentido de que duas escriturações foram elaboradas pela recorrente. Cabia à Fiscalização, no mínimo, tomar a termo declaração dos Auditores sobre o trabalho que certificaram haver executado, esclarecendo, inclusive, o que consta do "Parecer" de fls. 30, sobre o exame efetuado:

"... incluindo provas nos registros contábeis, documentação e outros procedimentos....".

Também é certo que a alegada falta de escrituração do livro Registro de Inventário e do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, como provam os documentos de fls. 106 a 198, incorreu no caso sob exame. Os eventuais ingressos de recursos para aumento de capital social, quando verificada a hipótese legal descrita pelo artigo 181 do R.I.R. em vigor, tipificam omissão no registro de receitas e, como tal, deveriam ser tributados. Mesmo os hipotéticos aumentos do capital social mereceram investigação e muito menos foram tomados como indícios de omissão de receitas. O que não se admite é que irregularidades praticadas, cujos resultados estejam quantificados, como ocorre no caso concreto, venham a ser tomados como relevantes para desclassificar a escrituração contábil mantida pela pessoa jurídica.

A propósito do assunto, vale invocar a jurisprudência firmada por este Colegiado, no sentido de afastar a hipótese do arbitramento de lucros quando restar apurado que a pessoa jurídica omitiu o registro de receitas, podendo ser citado, dentre outros, o Acórdão nº 1010-81.133, de 1991, assim ementado:

ACÓRDÃO Nº: 101-84.177

"A contabilidade não pode ser desprezada pela fiscalização para dar lugar ao arbitramento de lucros, salvo se ficar comprovada a sua imprestabilidade para a determinação do lucro real. O desvio de receitas deve ser positivado, quantificado e adicionado ao lucro líquido declarado, não sendo razão bastante para a desclassificação da escrita."

Da análise dos elementos que integram os presente autos, fica evidenciado que a recorrente acabou por elaborar "balanços e "outros demonstrativos" cuja falsidade é patente. O real objetivo visado como tal pratica delituosa não foi investigada ou esclarecida, como também não restou produzida prova da existência da alegada escrita paralela.

Os elementos trazidos à colação, pelo menos aqueles com os quais tivemos oportunidade de confrontar, não sustentam as assertivas feitas pela autoridade julgadora "a quo" **verbis**:

"... a falta de escrituração regular dos livros comerciais e fiscais de uso obrigatório pelos contribuintes que declaram o imposto com base no lucro real, autoriza o fisco arbitrar-lhes os resultados..."

"... ter ficado provado, através de exame dos documentos de fls. 21 a 61 e mais o Termo de Fiscalização de fls. 62 a 66, a existência de escrituração paralela (uma para o fisco e outra para os acionistas), cabível é a desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro."

É inegável que inexistindo escrituração regular, elaborada de acordo com os preceitos legais fixados pela legislação comercial e fiscal, autorizada está a Fiscalização a promover a apuração do lucro tributável via arbitramento. No entanto, deixou de ser comprovado, não só a imprestabilidade da escrituração contábil mantida pela recorrente, como de resto a existência de escrita paralela, como afirmado.

A única escrita contábil, elaborada de acordo com a legislação aplicável à espécie, respaldada em documentação hábil e idônea, não contestada pela Fiscalização, segundo noticiam os autos, é aquela que serviu de base para preenchimento do formulário utilizado para declarar os rendimentos à Receita Federal.



ACÓRDÃO Nº: 101-84.177

Com razão a recorrente quando sustenta:

"7. A "escrita paralela" constitui-se, em regra, de uma série de lançamentos irregulares, atinentes a operações subtraídas da escrita regular, no intuito de sonegar tributos.

8. A "escrita paralela" é, pois, prova de sonegação, como tal devendo ser apreendida e juntada ao feito como comprovante desta modalidade de ilicitude, para o efeito de apuração do montante surrupiado à tributação regular.

.....

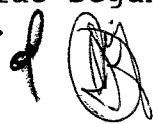
10. Resulta o erro de uma confusão conceitual entre "escrita paralela" e "balanços paralelos", bem como do total desprezo pela prova dos autos." (Grifos do original).

Na verdade, o que restou apurado pela Fiscalização, não foi a existência de "escrita paralela", mas a publicação de "balanços" com saldos de determinadas contas visivelmente alterados, não refletindo tais saldos qualquer resultado que pudesse ter respaldo na documentação da qual resultaram os lançamentos contábeis e, de consequência, os balanços e demonstrações utilizados para dar guarida às declarações de rendimentos apresentadas à Receita Federal.

Cabe consignar que a Fiscalização, dos demonstrativos elaborados e publicados de forma irregular, não conseguiu apurar qualquer fato que pudesse evidenciar alterações dos resultados alcançados e declarados pela pessoa jurídica. É certo que para o arbitramento dos lucros, tomou por base a autoridade lançadora as receitas escrituradas em cada um dos períodos-base fiscalizados, deixando registrado às fls. 66:

"A determinação do lucro arbitrado é feita com base na receita bruta, de acordo com o art. 400, § 1º do RIR/80, que é idêntica em ambas as escriturações."

Tirante o fato de que não existiu, pelo menos não há prova dos autos, mais de uma escrituração, tal critério revela que sequer foi investigada a existência de omissão no registro de receitas, a qual poderia ter ocorrido segundo indícios revelados e apontados no Termo de fls. 62.66.



ACÓRDÃO Nº: 101-84.177

Por último, é importante ter presente o entendimento firmado pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que o arbitramento de lucro é medida extrema, somente aplicável quando impossível chegar-se ao lucro real, e que tal critério não pode servir como forma de penalizar o contribuinte. Nessa linha são transcritas, abaixo, ementas de Julgados daquela Instância Especial:

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.002, DE 23 DE NOVEMBRO DE 1979

"IRPJ - ARBITRAMENTO - Trata-se de mero instrumento que objetiva determinar o lucro tributável, sem qualquer conotação penal, por se tratar de medida extrema, somente se justifica quando impraticável o aproveitamento da escrita."

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.693, DE 14 DE DEZEMBRO DE 1986

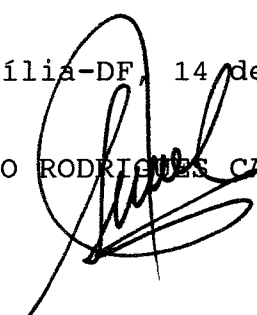
"IRPJ - LUCROS ARBITRADOS - Não deve prosperar o arbitramento dos lucros desapoiado de cuidadoso exame da escrituração contábil e órfão de provas concludentes de inexistência de escrita ou de escrita eivada de vícios materiais insanáveis."

Como registrado, militam em favor da tese defendida pela recorrente, todas as provas trazidas para os presentes autos, enquanto que a Fiscalização, após apropriar-se das peças levadas a público pela recorrente, deu-se por satisfeita e não procurou averiguar, investigar, até as últimas consequências, a verdade dos fatos concretamente acontecidos.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto, a fim de restabelecer a tributação, nos exercícios fiscalizados, com base no lucro real.

Brasília-DF, 14 de outubro de 1992.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - Relator designado.



VOTO VENCIDO

Conselheiro Sandro Martins Silva, relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

1. Temos presente auto de infração decorrente do arbitramento dos lucros da autuada tendo em vista, como visto no Relatório, que eram absolutamente discrepantes os valores do patrimônio da pessoa jurídica, constantes das declarações de rendimentos, relativamente aos períodos auditados pelo Fisco, e os publicados nos órgãos de imprensa, inclusive objeto de auditorias contábeis amparadas em laudos.

2. De acordo com as provas anexadas aos autos, os valores do patrimônio que a autuada declara, publicamente, serem os verdadeiros, aprovados em assembléias gerais da mesma, são extraordinariamente superiores àqueles constantes das declarações prestadas ao Fisco.

3. O arbitramento foi amparado nos termos dos incisos I e IV do artigo 399 do RIR/80, cujos termos lembramos a seguir:

"Art. 399 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando:

I - o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o artigo 172;

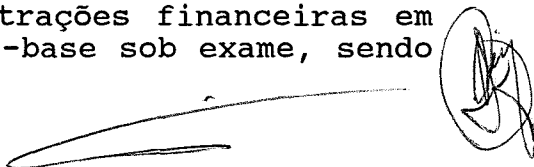
..... incisos II e III, omissis

IV - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;

..... incisos V e VI, omissis"

4. Segundo entendimento das autoridades fiscais, as contradições apresentadas entre os balanços que situaram a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e os balanços que divulgaram para a sociedade a composição do patrimônio da autuada evidenciaram a existência de escrita paralela donde pode a recorrente extrair dados completamente diversos com objetivos não claramente identificados.

5. Inobstante não identificadas as reais intenções da autuada, restou absolutamente comprovado que a mesma não tem como explicar porque elaborou demonstrações financeiras em duplicidade para cada um dos períodos-base sob exame, sendo



certo que, do ponto de vista formal, a situação do patrimônio, inclusive a composição e participação de cada um dos seus acionistas, é absolutamente divergente daquilo que consta das declarações apresentadas ao Fisco e utilizada como base para a determinação do tributo devido em cada exercício financeiro.

6. Como acreditar na alegação da autuada que as demonstrações financeiras auditadas, aprovadas em assembléias gerais ordinárias e extraordinárias, publicadas em órgãos de divulgação em atendimento de exigência consubstanciada na legislação comercial, não produziram nenhum prejuízo ao fisco ?

7. A autuada faz, a pessoas diferentes, como o Fisco e à sociedade, declarações, que diz verdadeiras, sendo que, no caso das demonstrações publicadas nos jornais, existem laudos de auditores independentes que atestam a veracidade e autenticidade dos valores sob análise. Será que tudo é falso ? Verdadeiras sabemos que, pelo menos e na melhor das hipóteses, uma das demonstrações financeiras em cada exercício social não é.

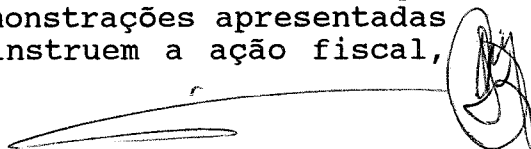
8. A autuada, embora sendo autora de toda a controvérsia contábil existente, não explicou em nenhum momento, seja na impugnação, seja no recurso contra a Decisão monocrática, a origem das estranhas diferenças apuradas e ditas, pela mesma, como irrelevantes sob o aspecto fiscal.

9. A legislação fiscal, especialmente para aqueles que determinam a base de cálculo do imposto de renda tomando como referência o lucro real, impõe a fiel observância dos preceitos ínsitos na Lei nº 6.404/76, especialmente no tocante a elaboração do balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (RIR/80, art. 172).

10. A autenticidade e confiabilidade destas demonstrações permite a determinação correta do lucro real, pois este decorre do lucro líquido do período-base, ajustado de acordo com as determinações constantes da legislação específica (RIR/80, art. 154).

11. A autuada não indica as razões da discrepância, como dissemos, apenas entende que as demonstrações financeiras apresentadas ao Fisco estão corretas, contudo, alega que as demonstrações auditadas e publicadas em nada prejudicaram a arrecadação do tributo; assim sendo quer ela fazer crer existir duas verdades para fatos absolutamente contraditórios ?

12. As provas acostadas aos autos nos levam à conclusão que existe comprovadamente fraude nas demonstrações apresentadas e que, à vista dos documentos que instruem a ação fiscal,



nada mais restava a fazer do que arbitrar o lucro, o que foi feito na forma regulamentar.

13. Ante todo o exposto, somos pela manutenção do feito, negando-se, pois, provimento ao recurso interposto.



SANDRO MARTINS SILVA - Relator

