



MINISTÉRIO DA FAZENDA

GMN.

Sessão de 24 de junho de 1982.

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.241

Recurso nº RP/103-0.031

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SUJEITO PASSIVO: DEAL - DISTRIBUIDORA DE ESTIVAS AVANTE LTDA.

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - Comprovada a inexistência e/ou recusa na apresentação dos livros que amparariam a tributação com base no lucro real, cabível é o arbitramento do lucro. Atendidos os pressupostos objetivos e subjetivos na prática do ato administrativo de lançamento, sua modificação ou extinção somente se dará nos casos previstos em lei (C.T.N., art. 141). Como inexistente arbitramento condicional, o ato administrativo de lançamento não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja inexistência e/ou recusa foi a causa do arbitramento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões (DF), em 24 de junho de 1982.

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E RELATOR.

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JACINTO DE MEDEIROS CALMON, RAUL PIMENTEL, WAGNER GONÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0440/050.998/80

RECURSO N.º: RP/103-0.031

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.241

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SUJEITO PASSIVO: DEAL - DISTRIBUIDORA DE ESTIVAS AVANTE LTDA.

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28/03/79, recorre a Fazenda Nacional, pelo seu Representante junto à Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 70/75, data de 12/02/82 e dirigida a esta Câmara Superior — da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 15/12/81, e consubs—tanciada no Acórdão nº 103-04.054 (fls. 58/68-v), da qual teve vis—ta oficial em sessão de 11/02/82.

A origem do presente litígio está no arbitramento do lucro do sujeito passivo no exercício de 1979, em percentual de 15% (quinze por cento) sobre a receita bruta, com a aplicação da multa de lançamento ex officio no percentual de 50% (cinquenta por cento), como previsto no art. 534, alínea "b", do RIR/75, estando as razões que justificaram o arbitramento assim descritos na própria decisão recorrida, ipsis litteris:

"Sob os aspectos fáticos fundamentou-se o arbitramento na "escrituração paralisada" do Livro Diário nº 01, negativa de apresentação dos Livros Registros de Inventário e de Apuração do Lucro Real (fls. 09), pelo que teria havido infringência

aos seguintes dispositivos: art. 135 e parágrafos, 140 "a" e 144, do RIR/75; art. 8º do Decreto-lei nº 1.598/77; enquadrando-se a situação nos arts. 7º e 8º do Decreto-lei nº 1.648/78; art. 534, "b" e 539, "e", do RIR/75 (fls. 09 verso e 10)."

A decisão recorrida, que por maioria de votos deu provimento ao Recurso Voluntário nº 84.218, é do seguinte teor (lido em sessão). Dessa leitura reproduzo as principais razões constantes do voto do Relator e que nortearam a decisão recorrida, in verbis:

"...o arbitramento é regra excepcional não há dúvida, devendo, sempre, como tal, ser interpretado. O princípio geral em matéria de imposto de renda é de que a tributação tanto quanto possível, se faça com base no lucro real, pressuposto da realização de uma melhor justiça fiscal, marco direto de toda a atividade ou poder de tributar do estado.

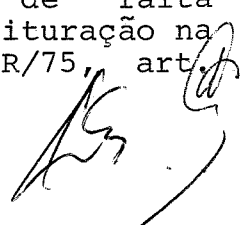
Diante de tais considerações não é absolutamente verdadeiro que o contribuinte, após a lavratura do auto de infração estivesse impedido de regularizar a sua escrita, existindo, em sentido contrário, inúmeras decisões administrativas e judiciais.

Não guarda, por consequência, consistência jurídica também a assertiva implicada de imutabilidade da situação lavrada através do auto de infração, p. ex. de falta e/ou atraso e/ou paralização na escrituração. Ao reverso, a sua atualização, inclusive na hipótese de atrasos superiores a 180 (cento e oitenta) dias ou 6 (seis) meses é admitida pelo legislador, consistindo a providência de regularização em ato jurídico modificativo da situação anteriormente constatada pela fiscalização e, ao mesmo tempo, capaz de resguardar o direito e princípio maior de tributação pelo lucro real.

Tudo aliás em plena consonância com o conceito de ato jurídico nas espécies enumeradas pelo Código Civil, verbis:

"Art. 81. Todo ato lícito, que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos, se denomina ato jurídico".

Portanto, nestes casos, os conceitos de "falta de escrituração ou de manutenção de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais" (RIR/75, art. 534, "b" e 539, "e", do RIR/75)



149; Decreto-lei nº 1.648/78, art. 7º, inciso I) ou mesmo de "escrituração paralisada" (Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fls. 09 verbis), não de ser vistos não de forma estanque e irreversível, tão-somente no momento da feitura do auto de infração, conforme afirmado pela autoridade, porém, no curso do próprio procedimento administrativo, aberta a oportunidade de ação do contribuinte em diligenciar a regularização da sua escrita.

No caso concreto, desde a impugnação a Recorrente vem alegando ter ocorrido simples atraso na escrituração dos seus livros, tanto que aplicada a multa regulamentar para esse tipo de infração; que toda documentação que instruíra os lançamentos fora colocada à disposição dos autuantes — afirmativa nunca contestada; que apresentara com a impugnação, de pronto, sua declaração de rendimentos e demonstrações financeiras — em nenhum momento apreciadas em primeira instância; insistindo inclusive na diligência para melhor e mais ajustada conferência.

O abrandamento do uso puro e simples, formal e automático do arbitramento sempre foi uma constante nas decisões administrativas e judiciais. Prova disso e em perfeita harmonia com tudo o que até aqui registrado, é o julgado abaixo, em que a simples alegação de ter escrita regular, na fase de impugnação (portanto, após a autuação) desconsiderada liminarmente, implicou no afastamento do arbitramento:

"Face ao entendimento firmado pela 1ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, é de se restabelecer a tributação com base no lucro real, quando na fase de impugnação da cobrança, o contribuinte ALEGA possuir escrituração regular e a autoridade julgadora, sem se preocupar em mandar apurar a exatidão da mesma, mantém a tributação com base na receita. Recurso voluntário provido."

(Ac. 67.433 1ª. Câmara do 1º C.C., DOU, Sessão IV, 24/03/77, p. 355). (Destaquei)."

Contra essa decisão foi apresentado o Recurso Especial nº-RP/103-0.031, em cujos principais trechos se lê:

"Diz a autuada que colocou todos os elementos à disposição do Fisco e que tais elementos serviram, inclusive, para elaboração de sua declaração de ren-

dimentos.

Assim, ela teria colocado à disposição da Fiscalização os documentos de que ela dispunha, pretendendo que ele, o Fisco, chegasse às mesmas conclusões que ela, isto é, houvesse coincidência entre o resultado que ele acharia e o apresentado por ela na sua declaração de rendimentos.

Analizando os valores apresentados na declaração de fls. 20/23 com os da escrituração dita "regularizada", consubstanciados no Balanço encerrado em 30 de junho de 1978, verifica-se enorme discrepância.

Vejamos algumas verbas:

	<u>NA DECLARAÇÃO</u>	<u>NO BALANÇO</u>
Caixa e Bancos.....	270.348,00	156.990,60
Clientes (Dupls. a Receber)	171.382,00	196.690,00
Fornecedores.....	5.015.161,00	4.927.111,09
Provisão para Imp. Renda...	18.282,00	- nihil -

Ficam no ar as indagações:

Que regularização é essa, que não chega ao mesmo resultado?

Que resultado esperava a empresa pudesse o Fisco obter, se se dispusesse a, no lugar dela, escriturar os documentos que ela disse ter alicerçado sua declaração de rendimentos?

Vê-se, portanto, o risco que corre a tese espôsa pelo acórdão recorrido.

Que a ausência de escrituração dá ao Fisco a faculdade de arbitrar os lucros é ponto pacífico da questão."

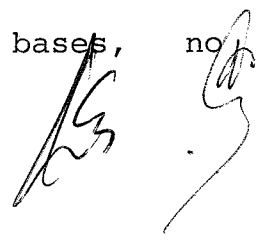
.....

"O acórdão recorrido contrariou a lei de regência.

O artigo 149 do RIR/75, cujas matrizes legais, ele menciona, dispõe que a falta de escrituração de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais dará ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro da empresa.

Assim, o dispositivo é claro: é a falta de escrituração que dispara a ação administrativa.

Esta, uma vez iniciada, fixadas as bases, no



tempo, de sua ação, somente pode vir a ser alterada se lhe for apontado vício que a macule.

Em verdade, o próprio Tribunal Federal de Recursos já se pronunciou sobre escrituração atrasada, afirmando não competir ao Fisco a obrigação de atualizar escrita de contribuinte.

Há no voto do Conselheiro Urgel, que fiz juntar, uma passagem em que ele cita palavras do Ilustre Conselheiro Amador Outereiro Fernández, ao se referir a um processo de arbitramento de lucros:

"Admitir-se o contrário, equivaleria a um arbitramento condicional, não previsto em lei, ou ainda, implicaria em dizer-se que o ato administrativo de lançamento ficaria sem efeito, quando o contribuinte, após autuado, comprovasse possuir escrita e se dispusesse a apresentá-la, o que, convenhamos, por afrontar a lógica e o bom senso, somente seria admissível se a lei expressamente o dissesse". (Acórdão 101-71.854 - 1a. Câmara - 1º CC).

Disto tudo, se conclui que o ato do lançamento - por arbitramento de lucros - é perfeito e, não sendo atacado por questões existentes, no momento de sua lavratura, ele é perfeito do ponto de vista jurídico.

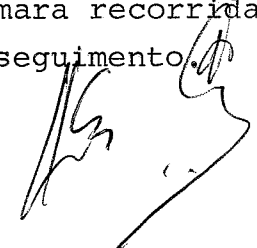
As interpretações ditas "humanizadas", mas desprovidas de fundamento legal, correm sério risco de conduzir a resultados, como no presente caso, onde a própria escrita "regularizada" apresenta-se desconforme com o resultado que o contribuinte informara posuir na declaração de rendimentos.

A tentativa de INOVAÇÃO no feito, por parte da autuada, mudando as aparências fáticas, mas mantendo, no fundo a substância da irregularidade, não lhe pode trazer proveito."

O sujeito passivo deixou de oferecer contra-razões ao recurso, conforme certificado às fls. 82-v.

O Presidente da Câmara recorrida reconheceu a tempestividade do recurso, dando-lhe seguimento.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

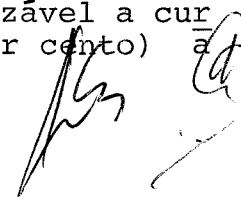
Sendo certo que no momento em que o contribuinte apresenta sua declaração de rendimentos com base no lucro real o Fisco não tem qualquer possibilidade de atestar a veracidade do declarado, ou seja, afirmar se o contribuinte efetivamente tem condições de optar pela tributação com base no lucro real, dado que não sabe se ele possui a escrita que a legislação lhe impõe ou se na hipótese de extravio de qualquer livro necessário recompõe a escrita, através da restauração escritural das operações correspondentes: a legislação de regência faculta ao Fisco que examine a veracidade do declarado, no prazo de 5 (cinco) anos, mediante a revisão da declaração apresentada, como se depreende do estabelecido nos artigos 149, parágrafo único, e 173, do Código Tributário Nacional.

Dispondo sobre essa revisão estabelece o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/75), aprovado pelo Decreto nº 76.186/75,

"Art. 431 - Os agentes fiscais de tributos federais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354/54, art. 7º, 4)".

Na hipótese de inexistência de escrita ou de recusa de sua apresentação, a legislação de regência (RIR/75, art. 149 e seu § 3º) impõe que se abandone a base de cálculo adotada pelo contribuinte e que se apure o lucro através do arbitramento, ao declarar que:

"Art. 149 - A falta de escrituração de acordo com as disposições das lei comerciais e fiscais dará ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro à razão de 30% (trinta por cento) sobre a soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e a longo prazo, ou de 15% (quinze por cento) a



50% (cinquenta por cento) do capital ou da receita bruta definida nos §§ 1º e 2º do art. 146, a juízo da autoridade lançadora, observada a natureza do negócio (Lei nº 2.354/54, artigo 2º, e Lei nº 3.470/58, art. 29).

.....
§ 3º - As disposições deste artigo se aplicam igualmente aos casos de recusa de apresentação de livros aos agentes do fisco, sem prejuízo da imposição da multa de lançamento ex officio cabível (Lei nº 3.470/58, art. 29, § 3º)".

Ora, no caso dos autos, positivaram-se as duas hipóteses que autorizavam a desclassificação de escrita: falta de escrituração de partes dos livros e recusa na apresentação de outros (tal vez porque o contribuinte também não os tivesse).

Efetivamente, ficou provado nos autos:

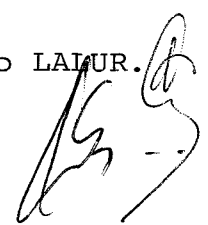
a) Inexistência de escrita do principal livro comercial, que é o livro Diário, no caso o de nº 1, desde novembro de 1977 (estava em branco a partir da folha nº 06, inclusive) até o encerramento da ação fiscal em 20/02/80.

Não se tratava, deste modo, de qualquer atraso justificável, mas de ausência efetiva de escrita por período superior a dois anos.

b) Negativa de exibição do livro Registro de Inventário, sem o qual não é possível apurar-se qual o lucro ou prejuízo na atividade comercial.

Com efeito, a recusa da apresentação do livro Registro de Inventário, onde se registra o rol da quantidade, espécie, qualidade e valor do montante do inventário conduz, à impossibilidade de se determinar qualquer lucro real.

c) não apresentação do livro LAIUR.



A ausência do livro fiscal específico do Imposto sobre a Renda, onde devem ser efetuadas as adições e exclusões, isto é, os ajustes ao lucro contábil apurado e apresentado no Diário que, como vimos, no caso, a autuada deixara de apurar, eis que o livro Diário encontrava-se em branco desde novembro de 1977. Ao contrário do que pode suceder com a escrituração por sistema mecanizado, quando nos podemos deparar com simples atraso na copiagem das matrizes, aqui não se trata de atraso mas de falta de escrita mesmo.

Portanto, a ausência de escrituração e/ou apresentação do conjunto dos livros Diário, Registro de Inventário e LALUR, equivale à total ausência de escrita, impossibilitando a apuração do lucro real.

Saliente-se que os fatos acima foram confessados em diversas passagens dos autos, como se observa às fls. 18, item 3.

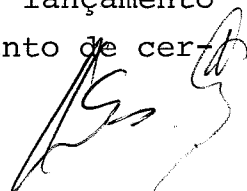
Em face dos textos legais transcritos não se põe em dúvida que os contribuintes pessoas jurídicas, sujeitos à tributação com base no lucro real, devem possuir escrituração contábil completa e atualizada, com obediência à legislação vigente e aos princípios e convenções geralmente aceitos em Contabilidade.

Por isso mesmo, quando intimados pelos agentes do Fisco, devem exhibir os documentos e os livros comerciais e fiscais que lhes foram solicitados, em boa ordem, escriturados e em dia.

Se o não fizerem, ou não estiverem em condições de fazê-lo, torna-se inviável, ou impossível verificar qual o verdadeiro lucro real e, por consequência, se pagaram ou estão pagando o tributo devido.

Daí a autorização legal para o arbitramento do lucro, no caso de falta de escrituração ou nos casos de recusa de apresentação de livros.

Sendo certo que o ato administrativo de lançamento é um ato vinculado, exige-se para sua validade o atendimento de cer-



Acórdão nº-CSRF/01-0.241.

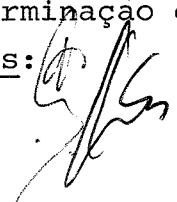
tos pressupostos objetivos (no caso, a ocorrência das hipóteses previstas em lei para o arbitramento do lucro) e também subjetivos (competência do agente etc.). Todavia, uma vez atendidos esses pressupostos objetivos e subjetivos, isto é, regularmente constituído o crédito somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional, na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias, segundo o art.141 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66, e Ato Complementar nº 36, de 13.03.67, art. 7º).

Se a lei declara que, na ausência de escrita regular ou no caso de recusa de sua apresentação (fatos que impedem a regular apuração do lucro real, eis que ao Agente Fiscal é vedado apurar o lucro real, inexistindo escrituração contábil, armando-o a lei com os diversos critérios de arbitramento, cf. Acórdão nº 1.7/521), é facultado ao Fisco o arbitramento do lucro, sem prejuízo da imposição da multa de lançamento ex officio cabível: não se pode admitir que a posterior apresentação do documentário, isto é, o arrendimento, torne nulo o trabalho fiscal.

Admitir-se o contrário, equivaleria a um arbitramento condicional, não previsto em lei ou, ainda, implicaria em dizer-se que o ato administrativo de lançamento ficaria sem efeito, quando o contribuinte, após autuado, comprovasse possuir escrita e se dispusesse a apresentá-la, o que, convenhamos, por afrontar a lógica e o bom senso, somente seria admissível se a lei expressamente o dissesse.

À luz das normas vigentes, não há lugar para qualquer regularização, uma vez lavrado o Auto de Infração, e qualquer tentativa interpretativa em sentido contrário, além de ficar desprovida de consistência jurídica, também não seria salutar do ponto de vista da política e administração tributárias.

Após a taxativa determinação do estabelecido no art. 3º do Decreto-lei nº 427/69, in verbis:



"Art. 3º - Sempre que apurarem infração de disposições legais, os agentes fiscais lavrarão auto de infração e respectiva notificação fiscal, escritos com clareza, sem entrelinhas, rasuras ou emendas",

no art. 3º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 433/69, literalmente:

"Art. 3º - omissis

Parágrafo único - Apurada a existência de qualquer operação com objetivo de reduzir o imposto a pagar ou de valores não incluídos na declaração de bens, o Agente Fiscal lavrará o competente auto de infração e a respectiva notificação fiscal, cobrando-se imediatamente o imposto calculado em razão das alíquotas vigentes, e a multa de lançamento ex officio aplicável à espécie."

e mais o que, por sua vez, o Poder Executivo, em razão da autorização outorgada pelo Decreto-lei nº 822, de 05/09/69, onde se dispôs que:

"Art. 2º - O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta."

estabeleceu nos arts. 9º e 10, incisos V e VI, 21 e s/§§, do Código Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72, respectivamente:

"Art. 9º - A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo."

.....

Art. 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

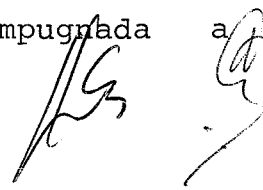
.....

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI-A assinatura do autuante e a indicação do seu cargo ou função e o número da matrícula.

.....

Art. 21 - Não sendo cumprida nem impugnada a



exigência, será declarada a revelia e permanecerá o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável do crédito tributário!"

.....
§ 3º - Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador encaminhará o processo à autorização competente para promover a cobrança executiva."

certo ficou de que, ante textos legais tão claros, nenhuma dúvida resta de que o lançamento do crédito tributário é efetuado com a lavratura do auto de infração, embora seja passível de alteração, quando o sujeito passivo, valendo-se dos meios previstos na legislação processual administrativa ou judiciária, venha a demonstrar que ele não se conformou aos ditames da legislação material ou processual de regência, notadamente quando recordamos que a obrigação tributária é uma obrigação ex lege.

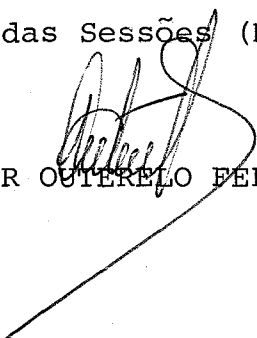
Portanto, regularmente constituído o crédito tributário (adotando-se a terminologia do C.T.N.) ou formalizada a sua exigência em auto de infração (na linguagem do diploma processual administrativo, que nos parece mais condizente com a realidade, eis que o direito da Fazenda Pública em contraposição ao surgimento da obrigação tributária, a cargo do sujeito passivo, surge com a ocorrência do fato gerador e rege-se pela legislação então em vigor ainda que posteriormente modificada ou revogada, segundo o C.T.N. art. 144) somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei (C.T.N. art. 141).

Como inexiste qualquer diploma legal que estabeleça a exclusão da exigência do crédito tributário pela superveniência de regularização da escrita, após a lavratura do auto de infração (seja na fase impugnatória ou recursal, seja na fase de inscrição da dívida ou antes da prolação da sentença judicial de primeiro grau): a conclusão inarredável é a de que o contribuinte perdeu a faculdade de pagar o tributo com base no lucro real, em razão de não haver atendido às condições em lei estabelecidas para tal fim.

Nestas condições, impõe-se a reforma da decisão re

corrida, dado haver excluído, sem expressa autorização legal, crédito tributário, formalizado com obediência aos ditames que regem a espécie.

Sala das Sessões (DF), em 24 de junho de 1982.


AMADOR OLIVEIRA FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.