



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MASP...

Sessão de 9 de junho de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.411

Recurso nº 84.168 - IRPJ - EXS: DE 1979 e 1980

Recorrente PINGUIM S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM FEIRA DE SANTANA (BA)

IRPJ - DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRI
TA - ARBITRAMENTO DO LUCRO - O
arbitramento do lucro só se jus
tifica quando as irregularidades
existentes na escrituração a tor
nem imprestável para determinar
o lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes
autos de recurso interposto por PINGUIM S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Pri
meiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar pro
vimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, (DF), em 09 de junho de 1982

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

LUÍZ ANDRÉ NETO

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIO
NAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 11 JUN 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselhei
ros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GON
ÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO
VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0530/011.062/80

RECURSO N.º: 84.168

ACÓRDÃO N.º: 101-73.411

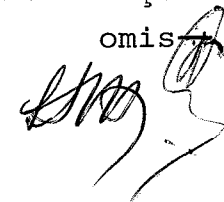
RECORRENTE: PINGUIM S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

PINGUIM S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, empresa sediada na cidade de Juazeiro, Estado da Bahia, recorre a este Conselho da decisão do Delegado da Receita Federal em Feira de Santana (BA) que manteve a exigência fiscal constituída através do Auto de Infração de fls. 2, no montante inicial de Cr\$69.907.391,00, aí incluídos imposto, correção monetária e multa de 30%.

O lançamento decorreu da desclassificação da escrita do contribuinte e o conseqüente arbitramento do lucro dos exercícios de 1979 e 1980 anos-base de 1978 e 1979, pela falta de escrituração do livro de Apuração do Lucro Real.

Com guarda de prazo legal, o contribuinte formalizou impugnação à exigência, petição às fls. 10/17, alegando que a falta de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real, pura e simplesmente, não poderia justificar a desclassificação da sua escrita, uma vez que não faz o menor sentido o arbitramento do lucro da empresa autuada, visto que lhe se achava com toda a contabilidade comercial perfeitamente em ordem, com o balanço de cada exercício devidamente transcrito no Diário, com todas as demonstrações financeiras elaboradas, sem a menor suspeita de omissão.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.411

são de receita. Simples obrigação formal ou acessória não pode gerar a desclassificação de escrita. Não tendo o Fisco apontado qualquer irregularidade na escrituração comercial e fiscal, não há amparo na legislação do imposto de renda para tal atitude, devendo, por isso, ser julgado inteiramente improcedente o Auto de Infração.

Finalmente, requereu a interessada a realização de perícia, indicando o contador Romil Lopes da Cunha como seu perito.

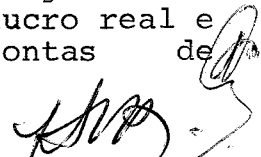
A informação fiscal às fls. 19, propôs a manutenção da exigência e, quanto à perícia, alegou que a autuada apresentou como seu perito um técnico em contabilidade, o que contraria dispositivos da legislação que regulamenta o exercício da profissão de contador.

O Serviço de Tributação da D.R.F. em Feira de Santana, no exame preliminar do processo, opinou pela majoração da multa de 30% para 50%, tendo em vista ter sido o crédito constituído através de lançamento "ex officio", propondo, também, a reabertura de prazo para defesa, o que obteve o "de acordo" da autoridade singular, conforme despacho às fls. 20v.

Às fls. 25/46, o contribuinte formalizou nova impugnação, instruída com os documentos de fls. 47/105, arguindo as mesmas razões anteriormente expendidas, afirmando já ter a empresa suprido a deficiência apontada no auto, com a devida escrituração do LALUR.

O Delegado da Receita Federal em Feira de Santana julgou a ação fiscal procedente, conforme decisão nº 58/81, às fls. 109/110, arguindo como razões de decidir:

"Considerando ser prescindível a perícia solicitada, uma vez que a declaração de rendimentos entregue sem que estejam lançados no livro de Apuração do Lucro Real os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas de



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.411

controle, não está apoiada em escrituração (IN nº 28/78, item 1.3),

Considerando que ao contribuinte "Cabe diligenciar no sentido de conhecer e cumprir com correção todas as obrigações tributárias principais e acessórias, inclusive a escrituração exigida para cada caso em particular";

Considerando o Parecer do Serviço de Tributação que aprovo;

Considerando tudo mais que do processo consta,

JULGO PROCEDENTE A AÇÃO FISCAL contra a firma PINGUIM S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, estabelecida na rua José Petitinga, 03, município de Juazeiro, neste Estado, inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda sob o nº 14.657.365/0001-06, que deverá recolher o imposto de renda no valor de Cr\$... 46.892.492,00 (quarenta e seis milhões, oitocentos e noventa e dois mil, quatrocentos e noventa e dois cruzeiros), acrescido de correção monetária à data do recolhimento.

Impor à multa de 50% (cinquenta por cento), em conformidade com o art. 534, item "b", do RIR/75".

Segue-se às fls. 117/123, o tempestivo recurso voluntário interposto a este Colegiado, lido na íntegra, em Plenário.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro LUIZ ANDRÉ NETO, Relator:

A falta de escrituração que impossibilite a apuração do lucro real ou a escrituração eivada de vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para apuração da receita e/ou da despesa do contribuinte, são falhas que, normalmente, acarretam o arbitramento do lucro.

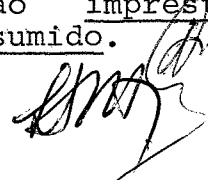
Todavia, há irregularidades que podem ser corrigidas mediante intimação ao contribuinte para esse fim expedida pelo Fisco, na qual deve ser assinalado um prazo razoável, compatível com a complexidade do trabalho a ser executado.

O atraso de escrituração ou da copiagem das matrizes para o livro Diário, a ausência de registros das inclusões e exclusões no LALUR, pequenos senões ou simples falhas de contabilidade, além de outras irregularidades de caráter meramente formal não podem acarretar o arbitramento do lucro, desde que haja possibilidade da apuração do lucro real.

Esta Câmara por várias vezes já se manifestou a respeito. Inúmeros são os Acórdãos deste Conselho que confirmam que o arbitramento do lucro só se justifica quando as irregularidades existentes na escrituração a tornem imprestável para determinar o lucro real.

Desta forma, adoto os fundamentos do voto proferido pelo Conselheiro Sylvio Rodrigues, no Acórdão nº 101-73.288, desta Câmara, que transcrevo:

"A desclassificação de escrita com o consequente arbitramento do lucro sempre foi tratada como medida excepcional pela jurisprudência tradicional do Primeiro Conselho de Contribuintes, ficando apenas mantidas as ações fiscais quando as irregularidades existentes na escrituração do contribuinte eram de tal ordem que tornavam a escrituração imprestável para determinar o lucro real ou presumido."



2. A razão subjacente desta jurisprudência as-
sentava na dupla realidade defrontada pelos inte-
grantes deste Tribunal Administrativo: por um lado,
o fato de que embora o arbitramento não represente,
em si, penalidade (pois sobre o tributo apurado pe-
lo Fisco através do arbitramento ainda se aplica a
multa de lançamento "ex officio", cujo percentual
mínimo atualmente é de 50%), geralmente ele implica
um sério agravamento do ônus tributário, principal-
mente em relação aos pequenos contribuintes que, nos
períodos de recessão, obtêm reduzidos percentuais de
lucros, quando não prejuízos irreparáveis; por outro
lado, o despreparo, talvez devido à dinâmica de nos-
so sistema legislativo, e à irresponsabilidade de
muitos dos profissionais que assistem aos pequenos
contribuintes, fatores esses associados, muitas das
vezes, à falta de recursos destes contribuintes pa-
ra remunerar profissionais mais habilitados, tudo
concorrendo para que a pequena e a média empresa se
defrontem com verdadeiras arapucas em face do obser-
vado pela auditoria fiscal em sua escrita.

3. Essa jurisprudência, inclusive a judicial
que ia na mesma esteira, forçoso é reconhecer que
muitas das vezes não encontrava sólido amparo legal,
notadamente aquelas decisões que tornavam insubsis-
tente o ato administrativo de lançamento, sob a ale-
gação de que o contribuinte regularizara a escrita
na fase de impugnação, ou reclamação portanto,
após encerrada a ação fiscal.

4. Seria de perguntar-se qual o diploma legal
que declarava insubsistente o ato administrativo nes-
tas condições? E por que não se tornava insubsisten-
te o arbitramento quando a regularização se dava na
fase de recurso? Mera convenção, porquanto não exis-
tia lei que a tanto autorizasse, fosse na fase im-
pugnativa, fosse na recursal.

5. Do mesmo modo, é de considerar-se desacer-
tada a jurisprudência que conclui pela insubsistên-
cia dos arbitramentos de lucro, nos casos de atraso
superior a 180 (cento e oitenta) dias da escritura-
ção dos livros Diário e/ou Registro de Inventário,
sob o fundamento de que a legislação do Imposto de
Renda prevê sanção própria para tais irregularida-
des, penalidade que consiste em multa fixa (atual-
mente fixada em Cr\$ 3.000,00 a Cr\$ 12.000,00 para o
atraso superior a 180 dias do livro Diário, e Cr\$
1.000,00 a 5.000,00, do livro Registro de Inventá-
rio).

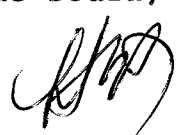
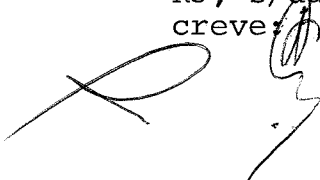
6. Ora, é verdade que a legislação prevê pena-
lidade de valor fixo para essas irregularidades, mas
tal sanção deixa de ser aplicável nos casos em que
a falta de escrituração desses livros torna impossí-
vel, exatamente por ausência de escrituração, afir-
mar-se ser ou não correto o lucro real oferecido à

tributação pelo contribuinte, cuja base de cálculo, como se sabe, assenta na regularidade da escrita comercial e fiscal do contribuinte, e que só a ele cabe demonstrar. Evidentemente, a ausência de balanço e demais peças correlatas impede que se conheça o lucro real do contribuinte, o mesmo ocorrendo com a falta do registro do inventário, uma das parcelas que afetam aquele lucro.

7. Se é certo, portanto, que o Fisco não está obrigado a fazer a escrita do contribuinte e que a ausência da escrita dos aludidos livros impede que se conheça o lucro real, fácil é concluir não poder ficar a autoridade pública à disposição do contribuinte pelo prazo de um, dois, ... cinco ou mais anos, até que a decadência atingisse o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, o que fatalmente ocorreria, pois, nestas condições, jamais um livro Diário escriturado seria visto.

8. Em razão das novas normas sobre o arbitramento de lucros estabelecidas pelo Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.78, e da nova composição do Conselho, aquela jurisprudência vem sendo paulatinamente modificada. Todavia, aqueles dois fatos que levaram o Conselho a adotar a referida jurisprudência benigna, embora não conforme à melhor interpretação jurídica, vale repetir: (a) o indiscutível agravamento da exigência fiscal que o arbitramento acarreta; e (b) o despreparo e/ou a irresponsabilidade de alguns profissionais que assistem aos pequenos contribuintes, para não mencionar os casos de total falta de orientação por não disporem de recursos para remunerar assessoria técnica profissional, estão agora agravados por mais dois novos fatores, quais sejam: (c) os métodos fiscais postos em prática (na base homem/hora); e (d) a interpretação isolada dada aos novos dispositivos legais que disciplinam o arbitramento. Diante desse quadro, impõe-se a este Conselho que fixe, novamente, algumas premissas visando subsidiar a própria fiscalização para que não se efetivem desclassificações de escrita quando não sejam absolutamente necessárias, ainda que, adotada interpretação mais rígida das normas legais que disciplinam a matéria, se pudesse concluir pela correção da sistemática que vem presidindo a alguns desses arbitramentos de lucros.

9. Assim, deve-se ter presente a regra elementar de hermenêutica, segundo a qual não se pode interpretar um dispositivo isoladamente do contexto da própria lei, e os ensinamentos do mestre EZIO VANNONI, sobre a interpretação sistemática da norma legal, quando em sua consagrada obra "Natureza e Interpretação das Leis Tributárias", Ed. Financeiras, RJ, s/data, tradução de Rubens Gomes de Souza, escreve:



"As normas de uma mesma lei tributária são ligadas entre si por um vínculo sistemático particularmente evidente. Visam, com efeito, disciplinar os diversos aspectos de um mesmo tributo, e é evidente que somente relacionando as diversas disposições entre si é possível reconstruir a relação tributária tal como é desejado pela lei."

Tendo em vista esses princípios, convém atentar para o disposto nos incisos I e IV do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.648/78, verbalmente:

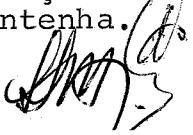
"Art. 7º - A autoridade tributária arbitrarã o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo, quando:

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 § 4º do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

.....

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."

Analisado o texto transcrito, pode-se concluir pelo não arbitramento dos lucros quando o Fisco se depare com simples irregularidades formais, tais como: (a) atraso na copiografia das matrizes do livro Diário ou na transcrição do rol de inventário no livro Registro de Inventário (desde que, fique claro, existentes as matrizes e o rol de inventário, só faltando a transcrição); (b) a falta de autenticação desses livros; (c) a ausência de registro das inclusões e exclusões no livro LALUR, quando elas tenham sido postas em relevo na declaração de rendimentos; (d) imperfeições na elaboração das Demonstrações Financeiras, que não impeçam a apuração do verdadeiro lucro real; enfim, estas e outras irregularidades que possam ser sanadas sem que daí resulte: (1) elaboração de escrita inexistente, como tal considerada aquela em que, além de não terem sido efetuadas as copiografias, transcrições etc, em livros comerciais e fiscais, não tenham sido preparados os elementos a serem copiados, ou reproduzidos, nem elaboradas demonstrações financeiras, e assim por diante; (2) refazimento de escrita que manifestamente se revele imprestável para apuração do lucro real, pelos vícios estruturais que contenha.

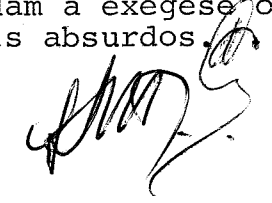


Assim, nos casos das irregularidades formais acima exemplificadas, lavraria a Fiscalização Termo circunstanciado do verificado e, no mesmo documento, asseguraria, mediante intimação com ciência da parte, prazo razoável ao contribuinte para este sanar a irregularidade, antes de lançar mão da medida drástica, que é a desclassificação da escrita e o consequente arbitramento do lucro. O deferimento de prazo, a que se alude, não prejudicaria a eventual multa fixa pelo atraso verificado na escrituração. Por outro lado, se as irregularidades não fossem sanadas no prazo razoável deferido, aí, então, caberia o arbitramento, com a multa correspondente, a qual, como é óbvio, excluiria a multa fixa pelo simples atraso.

10. Tais medidas, em face do estabelecido nos dispositivos transcritos, afiguram-se as que mais bem se compatibilizam com semelhantes situações, uma vez que, se o legislador no inciso IV determina o "arbitramento do lucro quando 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", não parece ser o mais acertado que, quando os livros do contribuinte apresentem uma daquelas irregularidades formais, seja sumariamente desclassificada a escrita, sobretudo e notadamente se for levado em consideração ter o legislador dito mais do que queria, quando, antes, no inciso I, utilizara a expressão "na forma das leis comerciais e fiscais".

11. Se adotada uma interpretação literal e isolada do inciso I, art. 7º, do Decreto-lei nº 1.648/78, qualquer atraso na escrituração de um livro fiscal, mesmo que não seja essencial à apuração do lucro real, ou, que o seja, mas se os seus dados já estivessem computados em outros registros, inclusive e sobretudo no Diário, poderia conduzir a que se pratique uma evidente e ilegítima desclassificação de escrita.

12. Não se nega que, enquanto qualquer elemento da escrituração constar simplesmente de uma matriz do Diário ou um livro Diário não estiver autenticado, não há validade e eficácia no mundo jurídico para os registros contábeis, salvo evidentemente para proceder-se ao imediato desprezo da escrita, na hipótese de serem neles encontradas irregularidades materiais, devendo as provas de tais irregularidades ser apreendidas para que não parem dúvidas de que pertencem ao contribuinte fiscalizado. Todavia, a realidade deste extenso e diversificado Brasil e a interpretação da norma, de forma sistemática no conjunto integrativo do complexo legislativo, recomendam a exegese ora proposta, a fim de evitarem-se fatais absurdos.



13. Por outro lado, é importante alertar-se que não se deve admitir nenhuma desculpa, para que a irregularidade formal não seja sanada no prazo razoável que for estabelecido por escrito pela autoridade fiscal que auditar a escrita contábil. Se a irregularidade não for sanada, a escrituração fica passível de ser abandonada para o conseqüente arbitramento do lucro, pois o Fisco não pode ficar à mercê do contribuinte, nem concluir a perícia (ação fiscal) em livro despedido dos requisitos legais, salvo se houver, de imediato, motivos para desclassificar a escrita em razão de vícios, erros ou deficiências que a tornem materialmente imprestável, o que é coisa bem distinta do simples atraso na transcrição de matrizes. Todavia, na existência desses elementos e falta de transcrição, outra coisa não tem a fazer o Fisco senão proceder desde logo ao arbitramento do lucro.

14. Finalmente, no equacionamento destes problemas não é de esquecer-se a distinção que a jurisprudência faz entre os pressupostos para o lançamento de ofício e os pressupostos para o arbitramento do lucro, nada impedindo que em certas circunstâncias seja mantida a tributação pelo lucro real, sem prejuízo de submeter à tributação determinadas parcelas de receita omitidas na escrita ou a glosa de custos ou despesas imputados aos resultados, quando uns e outros puderem ser razoavelmente quantificados."

No caso sob exame o contribuinte, com atividade de comércio varejista e atacadista de mercadorias (Supermercado), teve sua escrita comercial desclassificada, com o conseqüente arbitramento do lucro, ante a inexistência de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real. A ausência de registros das inclusões e exclusões no LALUR, uma vez que foram estes colocados em relevo nas declarações de rendimentos, não impedindo a apuração do lucro real, não pode ocasionar a desclassificação da escrita, com o conseqüente arbitramento do lucro.

Em face do exposto, voto pelo provimento do recurso, sem prejuízo de, em nova ação fiscal relativa aos mesmos exercícios examinados, seja apurado o que for devido.


LUIZ ANDRÉ NETO - RELATOR