



MINISTÉRIO DA FAZENDA

.....
 MASP

Sessão de 11 de maio de 1982

ACORDÃO Nº 101-73.295

Recurso nº 84.235 - IRPJ - EX. de 1979

Recorrente RENOVADORA PNEU-CAR LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM ARACAJU (SE)

IRPJ - DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA-
 ARBITRAMENTO DO LUCRO - O arbitra-
 mento do lucro só se justifica quan-
 do as irregularidades existentes na
 escrituração a tornem imprestável pa-
 ra determinar o lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes au-
 tos de recurso interposto por RENOVADORA PNEU-CAR LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primei-
 ro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimen-
 to ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões (DF), em 11 de maio de 1982

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR

VISTO EM

SESSÃO DE:

11 JUN 1982

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
 FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, LUIZ ANDRÉ NETO (suplente) e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0510/003.002/81-67

RECURSO N.º: 84.235
ACÓRDÃO N.º: 101-73.295
RECORRENTE: RENOVADORA PNEU-CAR LTDA.

R E L A T Ó R I O

RENOVADORA PNEU-CAR LTDA., firma estabelecida na cidade de Itabaiana-SE, no KM-52, BR-253, inconformada com a decisão singular, de fls. 62, que julgou procedente, em parte, o Auto de Infração, de fls. 1 e 2, recorre a este Conselho com guarda do prazo legal.

O litígio cinge-se à seguinte glosa do Auto de Infração:

"Ano de 1978 - O livro Diário nº 01, encontra-se em atraso, registrando como último lançamento, às fls. 25, o Balanço encerrado em 31/12/77, conforme Termo de Verificação lavrado e cópia anexada a este processo".

Em sua impugnação tempestiva, de fls. 10 a 13, alega que a fiscalização foi drástica na autuação por causa do atraso da escrita, praticando um ato de terror. "As ilustres fiscais procederam à desclassificação da escrituração de um exercício fiscal de n/Empresa, insensíveis a qualquer apelo no sentido de nos deixar copiar ou melhor transportar através gelatina (método utilizado) as folhas do diário copiativo, já devidamente datilogra

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

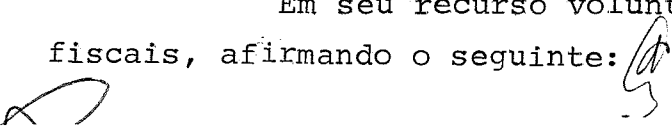
Acórdão nº 101-73.295

fadas, numa atitude irreverente e que nenhum prejuízo causaria à Fazenda, desde quando algumas poucas horas seriam consumidas nesse mister, permitindo no final do mesmo dia constatar o alegado".

Demonstrando seu lucro sempre crescente, desde o seu início em 1º de novembro de 1976, e o pagamento sempre pontual do imposto de renda devido, pergunta qual é o incentivo que se dá a uma empresa, que nunca cometeu qualquer espécie de fraude, quando do intransigentemente se lhe aplica um arbitramento de Cr\$...... 1.085.288,00? Apesar de ter recebido a visita dos fiscais em um momento de final de expediente, tudo para trazer toda documentação necessária, a empresa ficou surpresa também ao perceber que o livro copiador do Diário não se encontrava devidamente transcrito, a través da gelatina, embora isso se devesse ao fato de a funcionária responsável estar demissionária. Esteve na agência da Receita Federal com as folhas copiativas e implorou que lhe fosse permitido transcrever através da gelatina. "Por que um tratamento compatível a criminoso com quem tem procurado somente cumprir seus encargos? É justo penalizar uma Empresa em 120% do seu lucro já tributado ou 70% do seu estoque de mercadorias, por tão pouco?" "Se nenhum obstáculo existiu à entrega dos documentos fiscais, como impedimento não trouxe ao prosseguimento da ação fiscal, uma vez que todos os fatos contábeis foram oferecidos a exame, por que arbitrar?" "Vimos mantendo a escrituração regular em todas as suas fases, fato que não deve ser empanado, apenas simplesmente pelo atraso involuntário verificado na cópiação das folhas datilografadas e que por um imperativo de vontade não nos foi dado transportar".

A informação fiscal de fls. 60 diz: "Quanto à infração apurada em 1978 - Diário em atraso - não vemos como aceitar as alegações da requerente, visto como o livro Diário constitui o registro básico de toda escrituração contábil e, por isso mesmo, a sua utilização é indispensável. A administração fiscal desclassifica a escrita e arbitra o lucro se o contribuinte não possui ou como é o caso não escritura".

Em seu recurso voluntário, de fls. 69 a 73, refuta as fiscais, afirmando o seguinte:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.295

Não é de se aceitar pacificamente tal assertiva, por que as fiscais tiveram, à sua disposição, "os balancetes, os balanços, razão, resumos, vauches catalogados, numerados e arquivados se quencialmente, Mapas de Correção Monetária e Depreciações, livros de registro de entrada, saídas e apurações e os registros-diários' devidamente datilografados (modelo próprio) - doc. 2 - faltando a penas ser transportado para o livro através gelatina (forma utilizada até 31/12/79)".

Afirmaram as fiscais que a empresa não possuía escrituração e, por isso, as declarações da impugnação se basearam em balanços de períodos não escriturados no Diário. Isso não é verdade, pois nenhum dos livros comerciais foram examinados, à exceção do Diário. Todo o material para exames esteve à disposição das fiscais. A escrituração estava perfeitamente ordenada e continuada pe los exercícios seguintes, já realizados através de processamento ' de dados, desde o início de 1980, o que se pode verificar pelos do cumentos anexados ao recurso.

Ademais, a cópia dos Diários por gelatina foi efetuada no mesmo dia. As folhas datilografadas do Diário foram exibidas às autuantes, que não tomaram conhecimento.

As fiscais autuantes quiseram penalizar uma empresa, ' que pode comprovar, através das declarações, que pagou impostos so bre a renda de Cr\$ 190.072,00 em 1978, de Cr\$ 323.363,00 em 1979, e de Cr\$ 680.584,00 em 1980.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.295

V O T O

Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO, Relator:

Quanto ao arbitramento de lucro, o Conselho vem entendendo que ele somente deve prevalecer nos casos de inexistência de escrita ou de esta ser manifestamente imprestável, e não nos casos de meras irregularidades formais que não impeçam a apuração do lucro sobre o qual deva incidir o tributo. Neste sentido lê-se na magnífica fundamentação do Acórdão nº 101-73.288, desta Câmara:

"A desclassificação de escrita com o conseqüente 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 assentava na dupla realidade defrontada pelos integrantes deste Tribunal Administrativo: por um lado, o fato de que embora o arbitramento não represente, em si, penalidade (pois sobre o tributo apurado pelo 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, principalmente 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 a dinâmica de nosso sistema legislativo, e a irresponsabilidade de muitos dos profissionais que assistem aos pequenos contribuintes, fatores esses associados, muitas das vezes, à falta de recursos destes contribuintes para remunerar profissionais mais habilitados, tudo concorrendo para que a pequena e a média empresa se defrontem com verdadeiras arapucas em face do observado pela auditoria fiscal em sua escrita.

3. Essa jurisprudência, inclusive a judicial que ia na mesma esteira, forçoso é reconhecer que



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.295

muitas vezes não encontrava sólido amparo legal, notadamente aquelas decisões que tornavam insubsistente o ato administrativo de lançamento, sob a alegação 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' nestas condições? E por que não se tornava insubsistente o arbitramento quando a regularização se dava na fase de recurso? Mera convenção, porquanto não existia lei que a tanto autorizasse, fosse na fase impugnativa, fosse na recursal.

5. Do mesmo modo, é de considerar-se desacertada a jurisprudência que conclui pela insubsistência dos arbitramentos de lucro, nos casos de atraso superior a 180 (cento e oitenta) dias da escrituração dos livros Diário e/ou Registro de Inventário, sob o fundamento de que a legislação do Imposto de Renda prevê sanção própria para tais irregularidades, penalidade que consiste em multa fixa (atualmente 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 Cr\$ 5.000,00, do livro Registro de Inventário).

6. Ora, é verdade que a legislação prevê penalidade de valor fixo para essas irregularidades, mas tal sanção deixa de ser aplicável nos casos em que a falta de escrituração desses livros torna impossível, exatamente por ausência de escrituração, afirmar-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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.295

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; (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 do 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 ÉZIO VANONI, sobre a interpretação sistemática da norma legal, quando em sua consagrada obra "Natureza e Interpretação das Leis Tributárias", Ed. Financieiras, 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 desejada pela lei."

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

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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão Nº 101-73.295

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 26.12.77;

.....

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.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.295

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 de terminar o lucro real ou presumido, ou revelar e videntes 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 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 consequente 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 sim



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.295

ples atraso na transcrição de matrizes. Todavia, na ausência desses elementos e da sua 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 em tela se trata de arbitramento, quando existiam as matrizes copiativas, embora não tivesse sido transcrito o Diário, considerado pelo Conselho irregularidade formal.

Ante o exposto, voto pelo provimento do recurso, sem prejuízo de, em nova ação fiscal, ainda que quanto ao mesmo exercício, ser apurado o que for devido, inclusive mediante arbitramento de lucros, caso a escrita se revele imprestável para a apuração do lucro real ou não retrate com fidedignidade os fatos econômico-financeiros realizados pela sociedade.


AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR