



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS

Sessão de 11 de maio de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.291

Recurso nº 84.694 - IRPJ - EX: de 1980

Recorrente MERCAL-MERCANTIL DE ESTIVAS E REPRESENTAÇÕES LTDA.

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

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - Não se justifica o imediato arbitramento dos lucros, quando o Fisco se depare com simples irregularidades formais sem a prévia intimação, em prazo razoável, para a sua regularização, tais como a ausência do registro das inclusões e exclusões no LALUR quando elas tenham sido postas em relevo na declaração de rendimentos regularmente apresentada.

Vistos, relatados, e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERCAL-MERCANTIL DE ESTIVAS E REPRESENTAÇÕES LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

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

AMADOR OUTRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 11 JUN 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SER-RANO FILHO, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO VELLOSO e LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0350/005.002/81-36

RECURSO N.º: 84.694

ACÓRDÃO N.º: 101-73.291

RECORRENTE: MERCAL-MERCANTIL DE ESTIVAS E REPRESENTAÇÕES LTDA.

R E L A T Ó R I O

Através do Auto de Infração de fls. 2, lavrado em 30.3.81, a pessoa jurídica MERCAL-MERCANTIL DE ESTIVAS E REPRESENTAÇÕES LTDA., estabelecida em Euclides da Cunha-BA, e jurisdicionada à D.R.F. em Feira de Santana-BA, teve a sua escrita desclassificada, com o conseqüente arbitramento do lucro, em virtude de haver apurado a autoridade fiscal que não escriturou no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) suas operações relativas ao ano-base de 1979, exercício de 1980, com infração ao art. 8º, inciso I, alíneas "a", "b", "c" e seu § 1º, alíneas "a", "b", "c" do Dec. Lei nº 1.598 de 26.12.77.

No arbitramento foi aplicado o percentual de 15% sobre a receita bruta declarada de Cr\$ 6.493.875,00, o que resultou no lucro arbitrado de Cr\$ 974.081,00, sobre o qual incidiu o imposto.

Intimada a recolher o crédito tributário de Cr\$.. 601.273,00, aí compreendido imposto de renda, multa de 50% e correção monetária válida até 30.4.81, a autuada interpôs a impugnação de fls. 10/21, assim sintetizada:

- no caso o fiscal autuante considerou que uma única falta imputável ao contribuinte - não escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real, seria o

bastante para adotar a medida extrema de desclassificação de toda sua escrituração contábil e fiscal para o efeito de arbitrar-lhe o lucro sujeito à imposição tributária;

- como se demonstrou através copiosa jurisprudência, a regra é sempre, a apuração do lucro real, desde que disponha o contribuinte dos elementos necessários à sua determinação. Somente quando não os tenha é que se justifica o arbitramento da base tributável;
- o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), foi instituído pelo Dec.lei nº 1.598/77, que, como se sabe e está expresso em sua própria introdução, teve por causa "a necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei de Sociedades por Ações. Trata-se, portanto, de uma inovação introduzida no documentário fiscal relativo ao imposto de renda cuja obrigatoriedade se acha prevista no seu atual Regulamento aprovado pelo Decreto 85.450/80 (arts. 161 a 164);
- muito embora se presuma o conhecimento do texto da lei a partir de quando tem início a sua vigência, sabe-se que, na prática, a adoção de novos procedimentos, especialmente quando se referem a mudanças na escrituração de registros fiscais, leva algum tempo para que possam ser eles devidamente assimilados e fielmente cumpridos. Sobretudo em se tratando, como na presente autuação, de um contribuinte de pequeno porte, de reduzida expressão econômica, estabelecido em uma cidadezinha do interior da Bahia, em pleno sertão nordestino;
- esses argumentos são aqui salientados para que, na aplicação do texto legal ao caso concreto, sejam devidamente considerados, de tal modo que, na incessante busca de justiça, se possa adequá-lo aos princípios da equidade;
- a lei prevê, na hipótese sob exame, a sanção, aplicável pelo inadimplemento da obrigação (acessória -advirta-se) de escriturar o livro fiscal: e a imposição da multa de Cr\$ 1.000,00 a Cr\$ 5.000,00, prevista no art. 733, I, do atual RIR "aos que não observarem as normas estabelecidas para o registro, autenticação e escrituração dos livros a que se referem os arts. 161 a 162 (nos quais se inclui o LALUR);
- pois bem, aplique-se a penalidade prevista para o cometimento da infração;
- o que não se concebe é que pelo descumprimento dessa obrigação (acessória) de escriturar o LALUR se pretenda - como se não existissem regularmente escriturados os demais livros fiscais e os livros mercantis obrigatórios - desclassificar a escrita



para arbitrar o lucro do ano-base de 1979;

- nem se diga que a disposição do inciso I do art. 7º do Decreto-lei nº 1.648/78, invocada no Auto de Infração, daria respaldo legal, por si só, à aplicação da medida extrema do arbitramento do lucro. É regra elementar de hermenêutica a de que não se pode interpretar um dispositivo legal isoladamente do contexto da própria lei. Dê-lo melhor a autorizada doutrina de Ezio Vanoni, ao analisar o "elemento sistemático" na aplicação da norma legal, em seu consagrado "Natureza e Interpretação das Leis Tributárias" - Edições Financeiras, Rio, s/dada, tradução de Rubens Gomes de Souza, pág. 258;
- o exame sistemático de texto acima evidencia que a disposição do inciso I não pode ser aplicada senão em harmonia com a do inciso IV, que com ela se completa e se combina. É que a tônica quanto ao arbitramento do lucro é, como vimos, de que se trata de medida excepcional a ser utilizada apenas em casos extremos, quando as irregularidades existentes na escrituração do contribuinte sejam de tal ordem "que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido".
- assim, se o legislador, no inciso I, autoriza o arbitramento quando o contribuinte "não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, significa dizer que, mantendo escrituração, aplica-se-lhe a norma do inciso IV: constatado pelo fisco que o contribuinte mantém escrita, mas que esta contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real, justifica-se, só então, o arbitramento do lucro, porque inexistem elementos fidedignos para a apuração da verdade;
- harmonizam-se, como visto, as normas dos incisos I e IV. Por isso mesmo não podem ser interpretadas isoladamente;
- o entendimento contrário levaria ao absurdo de se admitir a legitimidade do arbitramento pela falta ou atraso na escrituração de apenas um dos seus livros fiscais, ainda que tal omissão pudesse ser suprida pelos elementos de escrituração existentes nos demais livros e nos registros de sua contabilidade, bem como na documentação que serviu de base à sua escrita;
- o procedimento fiscal está desautorizado por copiosa jurisprudência, conforme nos informa dentre outros o Acórdão nº 70.438 da 1ª Câmara do 1º C. Contribuintes, cuja "ementa" é transcrita.

Informado o feito às fls. 33, veio a decisão da auto-



ridade singular (fls. 35/38), julgando procedente a ação fiscal, por considerar que:

— a autuada deixou de escriturar o livro de Apuração do Lucro Real, conforme fotocópia do Termo de verificação do referido livro (LALUR), às fls. 04;

— o fato constitui infração ao art. 8º, inciso I, letras "a", "b" e "c", do Decreto-lei nº 1.598/77, combinado com o art. 7º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.648/78 e Portaria MF nº 22/79;

— a postulante em sua impugnação reconhece a inexistência do livro de Apuração do Lucro Real;

— a sua obrigatoriedade foi a partir do advento do Decreto-lei nº 1.598/77;

— foi indeferido o pedido de diligência para apurar a veracidade da escrituração fiscal da reclamante, por achar desnecessário.

Segue-se o recurso de fls. 43/50, lido na íntegra em plenário, onde a recorrente postula pelo seu provimento diante a manifesta ilegitimidade do arbitramento levado a efeito, ou então, se mantido este, requer a dispensa da multa por equidade.

 É o relatório. 

Acórdão nº 101-73.291

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Quanto à desclassificação de escrita, o Conselho vem entendendo que ela 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 deve incidir o tributo. Neste sentido lê-se na magnífica fundamentação do Acórdão nº 101-73.288, desta Câmara:

"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 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 à dinâmica de nosso 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 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 muitas das 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.



Acórdão nº 101-73.291

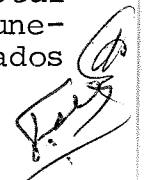
4. Seria de perguntar-se qual o diploma legal que declarava insubsistente o ato administrativo nestas condições? E por que não se tornava insubsistente o arbitramento quando a regularização se dava na fase de recurso? Mera convenção, porquanto não existia lei que a tanto autorizasse, fosse na fase impugnativa, 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 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 benígna, 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



Acórdão nº 101-73.291

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 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 VANONI, 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.'

10. 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 arbitrará 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 conter vícios, erros ou deficiências que a tornem impraticável 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

Acórdão nº 101-73.291

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.

11. 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.

12. 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'.

13. 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.

14. Não se nega que, enquanto qualquer elemento da es-

Acórdão nº 101-73.291

crituração 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.

15. 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 despido 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.

16. 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."

2. Ora, na espécie, sub judice, não apontou a autuação nenhuma irregularidade material, capaz de comprometer a apuração do lucro real. O único fato apontado para desclassificação da escrita e arbitramento do lucro foi a ausência de registro das inclusões e exclusões ao lucro líquido do exercício, já constantes da declaração de rendimentos, tempestivamente apresentada.

3. Ora, o fato de as inclusões e exclusões terem constado na declaração de rendimentos regularmente apresentada, demonstra que elas existiam, embora não formalmente assentadas no livro

Acórdão nº 101-73.291

próprio. Nestas condições, impunha-se que o Fisco, caso as considerasse em desacordo com a lei, apontasse a razão, exigindo, para facilitar a prova do alegado, a regularização do registro no livro LALUR, mediante prévia intimação, por escrito e em prazo razoável, para sanar a irregularidade formal, sem prejuízo da penalidade específica cabível.

4. 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.



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator

