



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS

Sessão de 13 de Dezembro de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.862

Recurso nº - 85.357 - IPRJ - EXS: de 1980 e 1981
Recorrente - MERCADORAMA APOLO LIMITADA
Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PONTA GROSSA (PR)

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - Registros contábeis feitos de forma global, em lançamentos por partida mensal única, sem apoio em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares devidamente autenticados, e bem assim inventário de mercadorias tomado, em grosso, por estimativa, contrariam, na determinação do lucro real, as disposições das leis comerciais e fiscais e acarretam desprezo à escrituração com o inevitável arbitramento do lucro para efeitos tributários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MERCADORAMA APOLO LIMITADA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 13 de Dezembro de 1982

AMADOR OUTEIRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

VISTO EM LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 16 DEZ 1982

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0940-002.010/81-17

RECURSO N.º: 85.357

ACÓRDÃO N.º: 101-73.862

RECORRENTE: MERCADORAMA APOLO LIMITADA.

R E L A T Ó R I O

MERCADORAMA APOLO LIMITADA, empresa estabelecida na cidade de Clevelândia, Estado do Paraná, após a ação fiscal à qual ficara sujeita, teve o lucro dos exercícios de 1980 e 1981 arbitrado pelos coeficientes de 15% e 18% aplicados sobre a receita operacional, por motivos de fatos descritos como irregulares no Termo de Esclarecimentos de fls. 03, que deram base à lavratura do Auto de Infração de fls. 01, firmado em 29.04.81.

No citado Termo de Esclarecimentos, explica--se que a empresa não transcreveu, no Diário, as folhas copiativas a partir de 01.04.1973 e que a escrituração é feita de forma resumida, em partidas mensais, sem a utilização de livros auxiliares devidamente autenticados, para registro individualizado das operações. Além disso, não escriturou o livro Registro de Inventário, tendo apurado o custo das mercadorias vendidas por estimativa e ainda deixara, também, de escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real.

Contestando a ação fiscal a empresa diz, em sua petição impugnativa;

- que é inaceitável desclassificar-se uma escrita e apropriar a fiscalização vir servir-se dessa mesma escrita para, através da ficha de

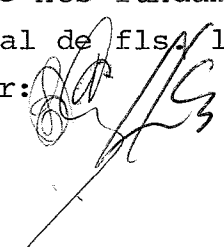
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.862

Razão da conta de Mercadorias, fazer o levantamento da receita operacional;

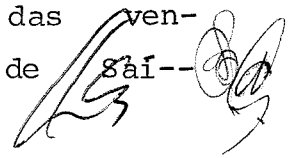
- que ocorreu foi apenas mero atraso na escrituração e nunca total ausência de livros, tanto que dentro da fase impugnatória a escrituração de seus livros, tarefa facilitada pela existência e guarda, em seus arquivos, das papeletas de contagem de estoque e minutas de apuração do lucro;
- que a atualização resultou de simples transcrição de dados da papeleta de contagem de estoques para o livro Registro de Inventário e das folhas de minutas para o Livro de Apuração do Lucro Real e como prova dessa afirmativa, faz anexação de copia xerox de folhas desses livros;
- que por adotar sistema de contabilidade mecanizada com folhas matrizes preenchidas a carbono copiativo, também apressou-se em copiá-las no livro Diário, revestido de todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas;
- que os procedimentos de regularização, efetuados na fase impugnatória, encontram amparo na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, na conformidade dos Acórdãos nºs 67-448/75, 67.137/74, 1.7-393/75, 1.3-99/74 e 1.7-562/75, cujas ementas transcreve;
- que, por achar-se sob fiscalização, ficou impossibilitada de apresentar, no prazo regulamentar, a declaração de rendimentos do exercício de 1981.

A petição impugnativa foi indeferida pelo Delegado da Receita Federal em Ponta Grossa com base nos fundamentos da decisão de fls. 112/115 e da informação fiscal de fls. 106/110, cujas razões, em síntese, consistem em salientar:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.862

- que a empresa foi autuada por faltar com o levantamento de estoques existentes por ocasião do encerramento dos períodos-base de 1979 e 1980;
- que ela não possui apenas o estabelecimento se de, como quer demonstrar, mas sim três estabelecimentos registrados no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda;
- que os inventários transcritos (fls. 39 a 104) foram feitos apenas para dar sustentação à impugnação, pois não se efetuou a contagem física das mercadorias na data do encerramento dos anos-base;
- que, mesmo que tivesse sido efetuado o levantamento físico dos estoques, o inventário transcrito apenas se refere ao estabelecimento sede, o que ainda assim a torna passível de arbitramento do lucro, por faltar o levantamento dos estoques de todos os estabelecimentos;
- que a empresa declarou, no item "e" do Termo de Esclarecimentos a fls. 3, não ter escriturado o livro Registro de Inventário, tendo apurado o custo das mercadorias vendidas por estimativa;
- que os inventários escriturados após a ação fiscal, às fls. 26 a 50 e 02 a 09 dos livros de Registro de Inventário (fls. 39/104 dos autos) não refletem o real estoque existente por ocasião do encerramento dos balanços;
- que se trata de inventários ajustados cuja soma não confere com os escriturados no balanço, conforme demonstração a fls. 113;
- que a fiscalização levou em consideração a ficha de Razão da conta de Mercadorias, apenas como um resumo da receita operacional, a qual poderia também ser obtida pela soma das ven-das escrituradas no livro Registro de 8ái--



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

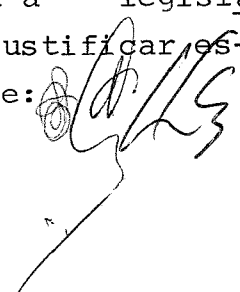
Acórdão nº 101-73.862

das, Modelo 2;

- que a empresa foi autuada, não pelo simples atraso na declaração de rendimentos e na escrituração, mas pela falta ou inexatidão dos seus inventários, pois ela possui três estabelecimentos e nas suas razões de defesa, apresentou o inventário de apenas um, e tendo como ramo atividade o supermercado, é inadmissível que os demais estabelecimentos estavam, na data do encerramento do exercício, sem nenhuma mercadoria em estoque;
- que as xerox apresentadas como sendo do livro Diário, são na realidade de folhas copiativas, pois a autuada não vinha escriturando, corretamente o mencionado livro, com escrituração paralisada em 01.04.1973;
- que, mesmo que tivessem sido copiadas no livro Diário, trata-se de escrituração feita de forma resumida por partidas mensais, sem sustentáculo em livros auxiliares para registro individualizado das operações.

A empresa volta a questionar a ação fiscal, através de recurso tempestivo, consoante petição recursória (fls. 116/119), integralmente lida, na qual renova, embora por outras palavras, os fundamentos da petição impugnativa, acrescentando:

- que há raciocínio conflitante na decisão da autoridade de primeira instância, ao afirmar que "a impugnante, quando na fase de fiscalização, não possuía os livros Registro de Inventário e de Apuração do Lucro Real, devidamente escriturados como determina a legislação do Imposto de Renda" e para justificar esse entendimento diz, expressamente:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.862

"Ora, se a recorrente não possuía escrituração, por ocasião do julgamento, como então explicar-se a juntada ao processo das cópias "xerox" dos referidos livros, sob fls. 29 a 104?";

- que ao manter escrituração resumida do Diário, por partidas mensais, a empresa observara o disposto no § 3º do artigo 5º do Decreto-lei nº 486, de 03.03.1969, o qual a defesa transcreve na forma e grifos seguintes.

"Art 5º
§

§ 3º - Admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não o período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individual e conserva dos os documentos que permitam a sua perfeita verificação";

- que mesmo mantendo a escrituração do Diário de forma resumida por partidas mensais, a recorrente não prejudicou sua exatidão, porque os registros se acham lastreados em documentos conservados em boa guarda, permitindo verificação e identificação de valores com documentos;
- que as discrepâncias de valores observados no livro Registro de Inventário são eventuais e não podem ensejar desclassificação de escrita, fazendo citação às ementas dos Acórdãos nºs 103-03.127 e 1.3-99/74, este já citado anteriormente.

É o relatório.



Acórdão nº 101-73.862

V O T O

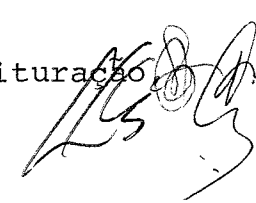
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A fase de fiscalização não se confunde com o ato de julgamento. Este e aquela constituem estágios distintos pelos quais a questão fiscal passa, em tempos descompassados, pois sendo estágios distintos, distintos são os momentos em que eles o correm. Compreende-se, então, que o estágio pertinente à fase de fiscalização ocorre na ocasião em que se investigam os fatos administrativos buscando-se os motivos da autuação, os quais ante cedem e dão causa ao ato posterior do julgamento da petição impugnativa, intercalada entre aqueles dois estágios pelo sujei to passivo da obrigação tributária. O ato do julgamento é, pois, superveniente à fase de fiscalização e assim facilmente se enten de que as circunstâncias de um fato podem apresentar-se sob as pectos diferentes em cada dos mencionados estágios.

O raciocínio conflitante que a defesa diz existir na decisão da autoridade julgadora de primeira instância, é exclusivamente fruto de imaginação criada em querer que se con funda a fase de fiscalização com o ato de julgamento.

Não há raciocínio conflitante algum na deci são da autoridade julgadora de primeira instância. Como se vê do excerto transcrito no relatório precedente, a afirmação que aquela autoridade fez foi clara expressamente no sentido de que a então impugnante, quando na fase de fiscalização, não possuía os livros Registro de Inventário e de Apuração do Lucro Real devidamente escriturados. E volta-se mais uma vez a frisar que o ato de julgamento é outro, superveniente à fase da fiscalização, com a qual não mantém concomitância, sendo ainda de salientar que entre esses dois estágios há o momento em que se instaura a fa se litigiosa do procedimento com a apresentação da petição impugna tiva. Desatinada, portanto, a indagação que a defesa faz ao ar gür:

"Ora, se a recorrente não possuía escrituração



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

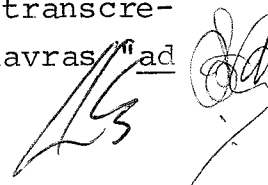
Acórdão nº 101-73.862

por ocasião do julgamento, como então explicar-se a juntada ao processo das cópias "xerox" dos referidos livros sob fls. 29 a 104?"

Explica-se sim e ela bem sabe, e deixa de fazer uso de anfibologia, de que entre a fase de fiscalização e o ato do julgamento há o prazo de trinta dias para impugnação, e durante o decurso desse prazo a defesa procurou incúria e açodadamente efetuar uma parte, apenas uma parte, sublinhe-se, da escrituração do livro Registro de Inventário, a respeito tão-somente do estoque que poderia ter existido no estabelecimento sede, uma vez que, na fase de fiscalização, enquanto se desenvolvia a ação fiscal externa, declarou não haver escriturado o livro Registro de Inventário e que o custo das mercadorias vendidas fora apurado por estimativa (fls. 03). Mesmo quanto à parte do inventário, que veio a fazer de forma precipitada, querendo iludir que possuía escrituração do citado livro, não se pode olvidar que a soma dos valores nele consignados discrepa do montante do estoque indicado no balanço dos exercícios correspondentes.

Certo está que na decisão singular não se disse que a recorrente não possuía, por ocasião do julgamento, escrituração do livro Registro de Inventário. Se, porém, o tivesse dito, nem por isso estaria afastado da realidade, porquanto não se pode admitir que a escrituração de uma parte do inventário e, ainda mais, com valores discrepantes, atenda àquela escrituração de que tratam as leis comerciais e fiscais.

Caso fosse possível acatar-se esse inventário montado à última hora, ainda assim haveria a impossibilidade de aceitarem-se as razões de defesa, não só pela falta de inventário dos demais estabelecimentos da recorrente, senão também pela falta de escrituração do livro Diário, a partir de 01.04.1973, ou, mesmo em face das folhas copiativas, pelo registro em partidas mensais, sem respaldo em livros auxiliares devidamente autenticados como preceitua o Decreto-lei nº 486, de 03.03.1969. E mais uma vez, a defesa usa de paralogismo, ao grifar, quando transcreveu o § 3º do artigo 5º do Decreto-lei nº 486/69, as palavras "ad



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.862

mite-se a escrituração resumida do Diário, ..., desde que... con-
servados os documentos que permitam a sua perfeita verificação", que
rendo que se desconheçam as outras condições que o dispositivo le
gal impõe para aceitar-se a escrituração resumida do Diário, prin-
cipalmente aquela atinente à utilização de livros auxiliares pa-
ra registro individual das operações.

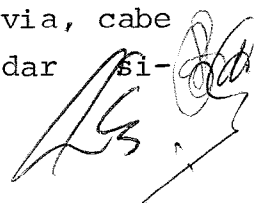
Não desmerece a ação fiscal, o fato de haver sido
colhida a receita operacional pela ficha de Razão pertinente à
conta de Mercadorias. Para que houvesse tal desmerecimento seria
necessário que a defesa demonstrasse ser diferente a receita cons-
tante do livro de Registro de Saídas, modelo 2, coisa que jamais
fez.

Atribuindo ter estado impossibilitada de apresen-
tar, no prazo regulamentar, a declaração de rendimentos do exercí-
cio de 1981, sob a alegação de achar-se sob fiscalização, serve-se
a defesa de mais um argumento inconvincente.

De acordo com a escala aprovada pela Instrução
Normativa SRF nº 122, de 20.11.80, por ter C.G.C. terminado em 5,
a interessada tinha prazo até o dia 16.04.1981 para entregar a de-
claração de rendimentos do exercício de 1981, enquanto que, na con-
formidade do Termo de Início de Fiscalização de fls. 02, ela somen-
te passou a ficar sob fiscalização a partir de 23.04.1981, portan-
to, data posterior à estabelecida naquela escala. Nem que fosse ver-
dadeira a alegação da defesa, nem por isso se justifica a falta
de entrega da declaração de rendimentos.

Por fim diz a defesa que a desclassificação de
escrita, com o conseqüente arbitramento do lucro, é medida de ex-
ceção, louvando-se em decisões do Primeiro Conselho de Contribui-
buintes, para afirmar que esse é o entendimento jurisprudencial.

Realmente, embora se conheçam decisões deste Conse-
lho de Contribuintes, no sentido como a defesa cita, todavia, cabe
salientar que não se conhecem decisões capazes de convalidar

51-


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.862

tuações como a presente.

A propósito, em memorável voto proferido pelo Insigne Conselheiro Dr. Francisco de Assis Miranda para o Acórdão nº 101-73.210, que também trata de abandono de escrituração e arbitramento do lucro, referindo-se àquele entendimento jurisprudencial, disse:

"De fato, esses entendimentos significam a adaptação a casos concretos, com vistas aos fins visados pela própria norma. Neles impera a coesão e harmonia. Mas há um limite para isso, de sorte a manter resguardado o arcabouço íntimo da norma, a sua estrutura espiritual, onde reside a força de sua impositividade e a razão de seu respeito.

Por tal razão, entendemos que não pode vingar o pleito da recorrente, sob pena de ver mutilada ou anulada a norma que a respeito dispõe. É importante que a lei seja assim entendida e assim obedecida, para que não se tenha descerrada a porta da licenciosidade para castigo dos bons e gáudio da injustiça. É inconvalidável a situação da recorrente, de sorte que entendemos adequada a decisão singular.

De ter-se em conta, finalmente, que o arbitramento não é penalidade, senão que uma forma de apuração do "quantum debeatur". É um critério substitutivo, que a lei defere ao fisco, sempre que ocorrerem as causas apontadas na lei de regência".

De fato, a lei, ao traçar a linha mestra do comportamento jurídico, é para ser cumprida na forma como dispõe, não se admitindo que ela fique a alvedrio de cada um de seguir o comportamento que bem entender.

Obviamente, é de entender-se que a preceituação genérica da lei visa a situações abstratamente consideradas, fazendo-se mister acomodá-las às situações individuais casuísticas, quando surge algum caso afrontoso às disposições legais.

É sabido que o Direito, como ciência normativa, encerra preceitos objetivos que, por terem fundo axiológico,

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

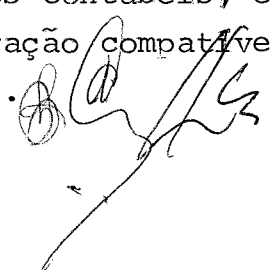
Acórdão nº 101-73.862

alcançam o dever de ser do comportamento perante o que a lei deter
mina na exatidão dos seus termos.

Especificamente, a legislação fiscal do imposto de renda determina o comportamento a ser seguido, quanto à escri
tação, para que a pessoa jurídica se sujeite à forma normal de tributação pelo lucro real. Se, porém, a pessoa jurídica adota comportamento outro, deixando de proceder à escri
turação ou mesmo a fa
zendo, não obedece aos ditames da lei, de tal sorte que, por suas deficiências, a torne imprecisa à conferência do lucro real, evi
dentemente afasta a possibilidade da tributação normal e há de submeter-se ao regime de exceção, de calcular-se o tributo com base no lucro arbitrado, sob pena de, em caso contrário, mutilar-se a norma e descerrarem-se as portas da licenciosidade, como disse bem o voto transcrito.

Pretendendo obscurecer a negligência em ter deixa
do de escriturar o livro Registro de Inventário e efetuado, no Di
ário, registros contábeis de forma global, em lançamento por parti
da única mensal, sem possuir apontamentos pormenorizados em li
vros auxiliares devidamente autenticados (art. 5º, § 3º, do Decre
to-lei nº 486/69, combinado com o art. 13 do seu regulamento De
creto nº 64.567, de 22.05.1969), de modo a espelhar, de pronto, a ordem e a sucessão cronológica dos acontecimentos de cada opera
ção, a defesa exalta a existência de documentação para que a a
ção fiscalizadora só se exercese com base em documentos. Ora, se assim fosse, então não haveria necessidade de escri
turação mercan
til, pois, como se sabe é exatamente sobre esta que se assenta
a conferência do tributo devido com base no lucro real.

Não significa isto dizer que os documentos não se
jam necessários à verificação do resultado operacional, mas é tam
bém necessário saber que os registros contábeis, efetuados com ba
se neles, se façam mediante escri
turação compatível com as determi
nações das leis comerciais e fiscais.



lator.  Negar provimento ao recurso é, pois, o voto do re-


SYLVIO RODRIGUES - RELATOR