



MINISTÉRIO DA FAZENDA

aln/

Sessão de 25 de maio de 19 84

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.440

Recurso nº RD/104-0.218

Recorrente J.L. MARQUES (FIRMA INDIVIDUAL)

Recorrido 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Interessada: FAZENDA NACIONAL

IRPJ - LUCROS ARBITRADOS - A inexistência de escrituração e a escrituração eivada de vícios tidos por insanáveis, equivalem-se para inviabilizar a tributação com base no lucro real, justificando o arbitramento dos lucros. Ao contrário, as simples irregularidades formais, como o atraso de transcrição, no Diário, de matrizes já elaboradas, ou no livro de Registro de Inventário, do rol existente das mercadorias constantes do balanço patrimonial; imperfeições na elaboração das Demonstrações Financeiras, que não impeçam a apuração do verdadeiro lucro real, e outras do gênero, devem ser objeto de concessão, por escrito, de prazo razoável para serem sanadas, somente cabendo o arbitramento se desatendido o objeto da intimação, no prazo concedido. Assim, em qualquer caso em que proceda o arbitramento, à data da lavratura do Auto de Infração, é inadmissível a posterior feitura ou recomposição de escrita, para apresentação no curso do processo fiscal, visando a infirmar o arbitramento dos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J.L. MARQUES (FIRMA INDIVIDUAL):

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a) por maioria de votos, não acolher a preliminar de ausência de divergência, levantada pela Fazenda Nacional. Vencido o Conselheiro Jacinto de Medeiros Calmon; b) no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do Relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 25 de maio de 1984


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE


URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZEN
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e FRANCISCO AMARAL MANSO. Ausente justificadamente o Conselheiro OSWALDO SANT'ANA.

Fez sustentação oral pelo sujeito passivo o Dr. Vicente de Paulo Campos, com instrumento de mandato nos autos, e, pela Fazenda Nacional, o Dr. Luiz Fernando Oliveira de Moraes.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1030/050.044/82-42

RECURSO Nº: RD/104-0.218

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.440

RECORRENTE: J.L. MARQUES (Firma Individual)

Recorrida: 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

R E L A T Ó R I O

J.L. MARQUES (Firma Individual), declarando-se inconformada com a decisão da Colenda 4ª Câmara, consubstanciada no Acórdão nº 104-3.609, de 18.4.83, interpôs recurso especial para esta Câmara Superior, invocando dissídio jurisprudencial.

2. A recorrente teve seus lucros arbitrados nos exercícios de 1977, 1978, 1979, 1980 e 1981, conforme Auto de Infração de 22.01.82, ao fundamento de que:

- o Diário estava escriturado em partidas mensais;
- os históricos dos lançamentos eram deficientes por não identificarem os documentos correspondentes;
- a contribuinte não escriturava no Diário as operações bancárias realizadas;
- os valores das compras de mercadorias no Diário não conferiam com os do livro de Entradas;
- a contabilidade não registrara estoques de mercadorias nos anos de 1976 e 1977, embora haja certeza da existência de mercadorias ao final desses anos;
- no ano de 1978 o Diário registra estoque superior ao que consta no livro de Inventário (movimento das filiais);
- não existe livro de inventário para a matriz;

Acórdão nº CSRF/01-0.440

- não fez correção monetária dos balanços de 1978 e 1980;
- não organizou as demonstrações financeiras nem escriturou o LALUR em 1979 e 1980.

3. Impugnou a autuada aduzindo, em síntese:

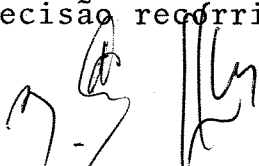
- reconhece que a escrita padecia de senões que poderiam tornar discutível a sua validade;
- a oportunidade de demonstrar a procedência do lucro real declarado estende-se pelas fases do contencioso administrativo, conforme jurisprudência consagrada no Primeiro Conselho de Contribuintes;
- reconstituiu a sua contabilidade tendo, em consequência, eliminado os motivos de sua rejeição;
- goza de incentivos fiscais à exportação de manufaturados;
- requer perícia, para que se ateste a regularização de sua escrita e, especialmente, se ainda aparecem as irregularidades apontadas pela fiscalização;
- junta xerox do livro LALUR e do Diário reconstituído para os anos de 1976 a 1980.

4. Na contradita fiscal o autuante sublinhou:

- desde o primeiro contato da fiscalização com a empresa, até a lavratura do auto de infração, passaram-se 41 dias e a escrita não foi regularizada;
- é obrigação de todo contribuinte manter sua escrita atualizada e organizada;
- o Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão nº 101-72.628, já se manifestou contrariamente à eficácia da escrita que é reconstituída com a finalidade de fazer prova contra auto de infração já lavrado;
- julga desnecessária a diligência requerida.

5. A decisão de primeiro grau manteve o lançamento, sublinhando que a escrituração da contribuinte não observara as leis comerciais e fiscais, não podendo, por isso mesmo, sustentar a tributação com base no lucro real. Por outro lado, havia jurisprudência do 1º Conselho no sentido de que a reconstituição da escrita não pode extinguir os efeitos de lançamento anteriormente efetuado.

6. Recorreu a contribuinte e o acórdão recorrido manteve a decisão recorrida, com voto bem resumido na ementa que se transcreve:



Acórdão nº CSRF/01-0.440

"ARBITRAMENTO DE LUCROS - Cabe o arbitramento dos lucros na pessoa jurídica quando a escrituração do contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real, mesmo se o contribuinte, após a ação fiscal, providencia novos livros e registra os fatos passados, em discrepância ao que constou da declaração de rendimentos apresentada."

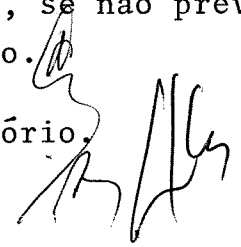
7. No recurso especial de fls. 406/415 o contribuinte suscitou dissídio jurisprudencial, indicando como paradigmas os Acórdãos nºs 67.448 e 67.448/75. Também citou o Acórdão nº 103/0191 e decisão do TFR. Transcreveu passagens dos votos vencedores nos Acórdãos CSRF/01-0.017 e CSRF/01-0.221. Enfatiza a modéstia administrativa e econômica da contribuinte, vítima de desaparelhada assessoria contábil. Insiste na viabilidade da reconstituição da escrita no curso do processo fiscal, e na legitimidade da tributação com base no lucro real, objeto de seu pedido.

8. Pelo despacho de fls. 419/420 o Sr. Presidente da C. 4ª Câmara deu seguimento ao recurso, entendendo caracterizado o dissídio em relação ao Acórdão nº 67.448.

9. Contra-arrazoou a Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à 4ª Câmara, sustentando não haver divergência entre os acórdãos em confronto, conforme entendimento manifestado no Acórdão CSRF/01-0.210. Aduz que, neste processo, a contribuinte apresentou as suas declarações com base em assentamentos contábeis de vários anos. Constatados erros, vícios e deficiências insanáveis, tornando imprestável a escrita para determinação do lucro real, o autuado preparou nova contabilidade, com dados e elementos discrepantes das declarações de rendimentos. Por outra parte, no acórdão paradigma operou-se por falta de escrita contábil, tendo o contribuinte, no prazo de impugnação, demonstrado a existência regular de sua escrituração comercial, colocando os livros à disposição da repartição.

No mérito, se não prevalecer a preliminar, deve prevalecer o acórdão recorrido.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-0.440

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O dissídio jurisprudencial "dá-se quando a mesma regra de direito é diferentemente entendida e a espécies semelhantes ou até opostas. Não é necessário, para que se configure o dissídio jurisprudencial que o julgamento incida sobre matéria de mérito. Indispensável é que a discrepância se configure entre quaestiones iuris" (Dicionário de Processo Civil, Faculdades Integradas Estácio de Sá, Ed. Rio, 1977, pág. 195).

Nesse contexto, não vejo como acolher a preliminar suscitada pelo Douto Procurador.

Se a regra jurídica aplicada, nos processos que ensejaram o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, fosse aquela relativa à materialização da hipótese de incidência sobre arbitramento de lucros, então caberia perquirir se a natureza e a extensão das irregularidades que inviabilizaram a tributação com base no lucro real eram semelhantes ou dessemelhantes.

Caso fossem semelhantes, e tivessem tratamento jurídico diferente, haveria dissídio.

Caso fossem dessemelhantes, e tivessem tratamento jurídico idêntico, haveria dissídio.

Em síntese: se o que estivesse em causa fosse o próprio cabimento do arbitramento, só poderia haver dissídio se, em vista dos mesmos pressupostos de fato, se entendesse cabível o arbitramento num caso e a tributação com base no lucro real no outro.

Ora, "data venia", não é assim que vejo a fundamentação da presente divergência jurisprudencial.

Arbitramento houve tanto no processo que ensejou o acórdão modelo como naquele que deu origem ao acórdão recorrido.

Num caso como no outro, nem se discute, nem se discutiu se, mantidas as escriturações no estado em que se encontravam às da-



Acórdão nº CSRF/01-0.440

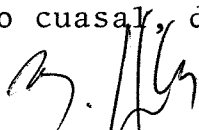
tas das lavraturas dos respectivos Autos de Infração, caberia o arbitramento. Melhor dizendo: nenhum dos contribuintes sustentou que as "escriturações" encontradas pelo Fisco eram suficientemente válidas para que a tributação se fizesse pelo lucro real. Escrituração incompleta, ou imperfeita (vícios materiais insanáveis), ou inexistente, nenhuma diferença fazia. A solução jurídica era exatamente a mesma: a tributação pelo lucro arbitrado.

Encerrava-se aí, no plano fático, lógico e jurídico todo um ciclo. Porém, os fatos, a lógica e o direito não são estranhos. Sucedem-se ininterruptamente no tempo e no espaço os fatos que podem determinar novos fatos jurídicos, a que a lógica (jurídica ou não) pode ser aplicada.

Foi o que ocorreu nos dois processos, a meu modo de ver.

Explico-me: assente, nos arraiais do Fisco e no espírito dos próprios contribuintes que, à época da lavratura dos Autos de Infração, só era possível a tributação pelo lucro arbitrado, cuidaram os contribuintes de criar fatos novos que permitissem a tributação pelo lucro real. Na situação anteriormente existente, incidiam as regras jurídicas pertinentes ao arbitramento. Na situação superveniente, porque posterior, pretendiam que pudessem incidir as regras jurídicas relativas à tributação pelo lucro real. Como a tributação, em cada exercício, só pode ser em conformidade com uma das modalidades previstas em lei, qualquer delas é excludente das demais. Logo, se pudesse ser adotada a do lucro real, por força do fato novo consistente na criação do suporte fático necessário e suficiente, qual seja a apresentação de uma escrituração regular, mesmo que após o Auto de Infração do arbitramento, este perderia toda sua eficácia jurídica.

Ora, é em torno da validade e da eficácia jurídicas desses fatos novos, por supervenientes à autuação, que gira a questão de existir ou não dissídio jurisprudencial. Esse o núcleo do problema, a meu juízo. Colocado o problema nestes termos, creio que os fatos novos, justamente por serem novos, não têm nada a ver com a forma e conteúdo dos fatos anteriormente existentes e apurados pela fiscalização, a não ser certo nexos causal, direto ou indireto. Não



Acórdão nº CSRF/01-0.440

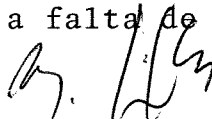
há contradição nesta última ressalva, pois, referindo-me à forma e conteúdo dos fatos novos quero significar, precisamente, a forma e o conteúdo da escrita nova apresentada, que será sempre uma escrita nova, quer a anterior fosse simplesmente precária ou até inexistisse. A nova escrita o é porque inexistia. Se houve complementação, suplenção, reconstituição, refazimento, ou feitura, para se chegar a ela, tudo isso é "processus", metodologia, instrumental para alcançar um fim, nos planos da existência dos fatos e sua juridicização pelas regras jurídicas que incidam. Por conseguinte, sem relevância jurídica para se perquirir da existência do dissídio jurisprudencial.

Temos, então, que no acórdão paradigma se adotou a tese de que o fato surgido posteriormente à autuação, consistente na exibição de uma escrituração produzida e exibida "na fase de impugnação da cobrança", ao passo que, no recorrido, perfilhou-se tese contrária, na medida em que sustentou prevalecer o arbitramento "...mesmo se o contribuinte, após a ação fiscal, providencia novos livros e registra os fatos passados, em discrepância ao que constou da declaração de rendimentos apresentada".

Teses jurídicas divergentes aplicadas a espécies semelhantes caracterizam dissídio jurisprudencial. É o caso em exame. Por isso rejeito a preliminar arguída.

No mérito, cabe aduzir que a jurisprudência deste Conselho, depois de ser reexaminada a questão do arbitramento dos lucros, face às inovações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.648/78 (art. 7º, I e IV), e levando em conta certas peculiaridades das pequenas e médias empresas, principalmente no plano da modesta assessoria técnico-profissional que podem recrutar, vem tomando a orientação acolhida pela vez primeira no Acórdão nº 101-73.288, de 11.5.82, da Egrégia Primeira Câmara, de cujo voto se transcrevem as seguintes passagens:

"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, e existentes as matrizes e o rol de inventário, só faltando a transcrição); (b) a falta de autenticação des



Acórdão nº CSRF/01-0.440

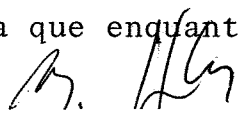
ses livros; (c) a ausência de registro das inclusões e exclusões no livro LALUR, quando elas tenham sido postas em relevo na declaração de rendimentos; (d) imperfeições na elaboração das Demonstrações Financeiras, que não impeçam a apuração do verdadeiro lucro real; enfim, estas e outras irregularidades 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 elaborados 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 for mais acima exemplificadas, lavraria a Fiscalização Ter mo 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 "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 estiverem 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 elemen



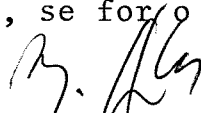
Acórdão nº CSRF/01-0.440

to 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, de vendo 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 o tornem materialmente imprestável, o que é coisa bem distinta do simples 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."

Consoante tive ocasião de escrever no voto do Acórdão nº 103-04.606, de 13.7.82, de que foi relator, penso que a orientação dada no acórdão cujo voto dei parcialmente transcrito, e que tem sido acolhida em julgados subseqüentes, conduz às seguintes conclusões:

- a) as falhas formais não devem ensejar o imediato arbitramento dos lucros;
- b) devem ser objeto de intimação, por escrito, para sua regularização em prazo razoável. Em qualquer caso, e a qualquer tempo, tais falhas devem ser regularizadas, pois é inadmissível que permaneçam não sanadas;
- c) se for descumprida a intimação, aí sim, cabe o imediato arbitramento, podendo, é claro, serem investigadas falhas materiais, se for o caso, mas sem



Acórdão nº CSRF/01-0.440

perder de vista que o desatendimento à intimação é bastante para justificar o arbitramento;

- d) se, ao início da fiscalização, ou a qualquer tempo, forem detectados vícios, erros ou fraudes, que tornem a escrita imprestável, ou se esta inexistir, estamos diante de falhas materiais que autorizam o imediato arbitramento, independentemente de quaisquer considerações em torno de falhas formais;
- e) o arbitramento baseado, exclusivamente, em falhas formais, tais como aquelas exemplificadas no voto parcialmente transcrito, não pode prosperar, sem prejuízo de, em diligências posteriores, se recorrer ao arbitramento, uma vez que verificados os pressupostos acima alinhados.

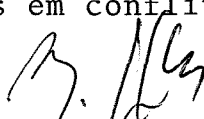
A orientação acima, que esposto sem reservas, de plano não se concilia com a regularização da escrita, uma vez efetuado o arbitramento e conseqüente lançamento, seja na fase impugnatória, seja em qualquer fase do processo administrativo fiscal.

Uma de duas: ou as irregularidades são de natureza formal e, então, proceder-se-á de acordo com as linhas mestras acima expostas; ou são de natureza material, hipótese em que cabe o imediato arbitramento, sem cogitações quanto a regularizações posteriores.

O que se não recomenda é o arbitramento puro e simples, imediato e algo draconiano, em vista de simples irregularidades perfeitamente sanáveis e que, uma vez sanadas, confirmam a escrituração foros de confiabilidade para se proceder à tributação com base no lucro real, sem se atentar no fato de que medida tão extrema possa acarretar a ruína e o desaparecimento da unidade econômica.

Evidentemente, o critério acima exposto, hoje uniformemente seguido no Primeiro Conselho, traduz, tão-somente, o que se pensa ser a interpretação mais razoável da legislação aplicável ao tema, confrontados os fatos com a legislação pertinente.

Mesmo no âmbito administrativo, o processo fiscal visa a dirimir controvérsias entre partes em conflito, de cunho patri-



Acórdão nº CSRF/01-0.440

monial, uma vez que o Direito Tributário substantivo é de essência obrigacional. Ou subsistirá o direito do sujeito ativo a receber o que lhe é devido, ou o direito do devedor a não pagar o que não lhe pode ser exigido. O instrumental é o Direito, "lato sensu", o artífice o julgador. Este, não pode decidir segundo a sua consciência, divorciado da lei, mas com base na lei, segundo sua consciência, o que é distinto. Por mais lamentáveis que sejam as situações, na realidade, ou lhe sejam apresentadas com esse colorido, erra o julgador que pensa poder ignorar a lei para dar vazão ao seu subjetivismo.

Tudo isso é óbvio, mas é consignado para bem situar as razões pelas quais as razões da recorrente não podem ser acolhidas.

Com efeito, a descrição das falhas encontradas pela fiscalização em sua escrita revela, de maneira exuberante, a existência de vícios de feição material que a tornavam inservível para embasar a tributação pelo lucro real. Isso a própria contribuinte admite, ao mesmo tempo em que confessa ter sido através da ação fiscal que tomou conhecimento da inépcia de seu Contador.

Infelizmente, para ela, a responsabilidade na escolha e na vigilância de seu preposto é unicamente sua.

A corrente jurisprudencial na qual se apoia nunca pôde ser enquadrada no inciso II do art. 100 do CTN, porque a lei nunca lhe atribuiu eficácia normativa. Menos ainda no inciso III do mesmo artigo, porque as decisões do Tribunal Administrativo, que é o Primeiro Conselho de Contribuintes, nunca se inseriram, nem podem ser inseridas, no conceito de "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas". Os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes são atos de natureza jurisdicional administrativa; não práticas das autoridades que administram o tributo.

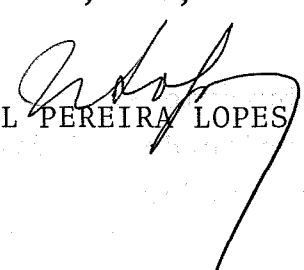
Assim, deve prevalecer a tese esposada no acórdão recorrido, por estar consoante o entendimento uniforme do Primeiro Conselho desde maio de 1982, e por ter sido construída após detida meditação sobre a aplicabilidade da legislação de regência.

Isto posto, rejeito a preliminar arguida nas contra-razões da Fazenda Nacional e, no mérito, nego provimento ao recurso.

B. L. S. 

especial interposto pela contribuinte.

Brasília, DF., em 25 de maio de 1984


URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR