



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ACAS

Sessão de 10 novembro de 19 81

ACORDÃO Nº 101-72.785

Recurso nº 83.810 - IRPJ - EXS: DE 1975 e 1977

Recorrente IRMÃOS CECÍLIO LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GOIÂNIA - GO

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - INCÊNDIO - DESTRUIÇÃO DE LIVROS - A reconstituição da escrita contábil e comercial deverá constituir-se em providencia imediata após o sinistro, em defesa da comprovação da legitimidade dos fatos contábeis destruídos pelo fogo, sob pena de sujeitar ao pagamento do IR com base no lucro arbitrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRMÃOS CECÍLIO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, propondo-se, porém, a relevação da multa por equidade.

Sala das Sessões (DF) em 10 de novembro de 1981

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ

PRESIDENTE

OLAVO JOÃO GALVÃO

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: - 4 DEZ 1981

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AGOSTINHO SERRANO FILHO, LUIZ ANDRÉ NETO (SUPLENTE), RAUL PIMENTEL, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SYLVIO RODRIGUES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0120/001.252/79

RECURSO N.º: 83.810

ACÓRDÃO N.º: 101-72.785

RECORRENTE: IRMÃOS CECÍLIO LTDA.

R E L A T Ó R I O

IRMÃOS CECÍLIO LTDA., firma estabelecida à rua 14 de julho, 465, na cidade de Anapólis-GO., foi autuada em 08.10.79, como devedora à Fazenda Nacional da quantia de Cr\$ 16.387.284,00 (dezes seis milhões trezentos e oitenta e sete mil e duzentos e oitenta e quatro cruzeiros) referente a Imposto de Renda-Fonte e Imposto de Renda-Pessoa Jurídica sobre o movimento de suas atividades nos anos-base de 1974, 1975, 1976, 1977 e 1978 (fls. 32), já incluídos no valor mencionado a correção monetária, juros de mora e multa legal, de acordo com os cálculos analíticos dos mencionados demonstrativos de fls., por infringência aos artigos 306, 317, 319 Inc. IV alínea C, do Dec. 76.186/75,-fonte, e aos artigos 149 e seu § 3º combinado com os artigos 224 e § 1º, 138 e 140 do RIR/75, e artigos 198 e § 3º combinado com os artigos 135 e §1º do RIR/66 com relação ao Imposto de Renda-Pessoa Jurídica.

Na notificação, em 25.09.79, ao ser intimada para apresentar todos os livros e documentos fiscais referentes aos anos-base de 1974, 1975 e 1976, no prazo de 24 horas, a intimada respondeu, na mesma data, que em face do incêndio que lavrou parte de suas instalações em 19 de fevereiro de 1978, os elementos solicitados foram destruídos pelo fogo. Juntou certidão do Grupo de Incêndio da Polícia Militar de Goiás, onde se lê: que "o incêndio destruiu totalmente o armazém da referida firma e grande parte dos apartamentos do 2º pavimento (fls. 3)". Anexou ainda

Acórdão nº 101-72.785

Laudo de Exame de Local de Incêndio (fls. 06 a 12).

A informação de fls. 19, de fiscais de Tributo Federal, diz que a empresa, solicitada, em 03.10.79, a apresentar os livros e documentos fiscais referentes aos exercícios de 1975 a 1977, informou-lhes que um incêndio destruíra, em fevereiro de 1978, aquela documentação. No mesmo documento esses fiscais dizem que nenhuma providência foi tomada pela autuada no sentido de re-constituir os documentos fiscais e contábeis consumidos pelo fogo, e concluem pedindo seja autorizada a desclassificação de sua escrita do referido período, e conseqüente ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Estão anexados no processo, demonstrativos:

- de Imposto de Renda-Fonte sobre comissões e corretagens (fls. 20/21);

- de correção monetária (fls. 22) e de retiradas "pro labore" dos sócios (fls. 23/30);

- da apuração do reajuste da remuneração da Diretoria, anos-base de 1977 e 1978 a ser tributado como lucro distribuído (fls. 31);

- da apuração do lucro real, períodos de 1978/77 e 1979/78. E, Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 36 e 37).

O Auto de Infração, de fls. 38, imputa à Autuada, um montante, entre impostos, multa e correção monetária, de Cr\$. 16.387.284,00.

Em sua petição de fls. 39 a empresa requer postergação de prazo para apresentação da defesa do Auto de Infração lavrada em 08.10.79, de 07.11.79 para 22 de dezembro de 1979.

Em 22 de outubro foi deferido o requerimento, dando-lhe



Acórdão nº 101-72.785

apenas mais quinze dias de prazo para a impugnação da exigência tributária, ou seja até 22 de novembro de 1979.

Em 22 de novembro a autuada apresentou a impugnação de fls. 45 a 55, invocando em seu favor, entre outros, a apuração do Lucro Real, num documento cheio de citações subjetivas que não tocam o cerne da causa do arbitramento do lucro, concluindo que:

"O único fato idêntico, acontecido no Brasil julgado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes se refere à empresa POLIFILM EMBALAGENS DE POLIETILENO LTDA; Processo 408.385/73, Recurso 75.702, Acórdão 68.184, de 29.09.75. Dizemos idêntico porque aquela empresa havia cumprido as suas obrigações tributárias e teve os seus livros destruídos por um incêndio ocorrido em S. Paulo. Naquela oportunidade, os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso e emitiram a seguinte ementa: = INCÊNDIO. DESTRUIÇÃO DE LIVROS. DESCABIDO O ARBITRAMENTO QUANDO POSITIVADO QUE A RECORRENTE POSSUIA TODOS OS LIVROS FISCAIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO SINISTRO = À guisa de subsídios, anexamos à presente impugnação uma cópia de um trabalho defendido pelo Dr. Amós Sandroni (doc. 179, fls.121) e uma cópia de Apelação Cível nº 37.225, dirigida ao Tribunal Federal de Recursos (doc. 180, fls. 123)".

Segue a anexação de 185 documentos para a fundamentação da defesa da autuada (fls. 56 a 140).

Nas fls. 142 a 150, a DRF-GO. menciona juntada de cópia do requerimento da empresa autuada pedindo prazo para a reconstituição de sua escrita, e, a contestação assinada pelos fiscais Antônio Porto Laborão e Guy Ferreira da Silva, opinando para que "seja mantido integralmente o Auto de Infração de fls. não só quanto ao imposto de renda-pessoa jurídica, demonstrado às fls. 32 e 34, como ao imposto de renda-fonte, demonstrado às fls. 22".

A decisão nº 132/80, às fls. 151, opina que é "legítimo o arbitramento do lucro quando o contribuinte não reconstitui

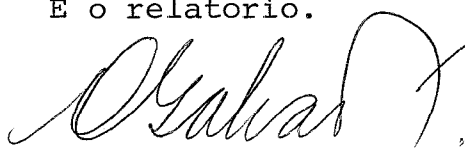


a escrituração destruída em incêndio, e que as retiradas "pro-labore" fixas são despesas operacionais, desde que obedecidos os limites legais, concluído pelo provimento, em parte, da impugnação".

O Recurso de fls. 156 a 163, analisa os fatos ocorridos, contesta o arbitramento dos lucros tributável por considerar que se trata de medida extrema que só se justifica quando não seja possível a apuração do resultado real, e que a recorrente apresentou espontaneamente as declarações de IRPJ, nos exercícios financeiros de 1975, 1976 e 1977 (fls. 33 e 36, doc. nºs 02 a 04). E que, a fiscalização federal iniciou seus trabalhos no dia 10.09.79, há mais de 04 anos da data da entrega da declaração IRPJ referente ao ano-base de 1974; 03 anos da de 1975 e 02 anos da de 1976.

Finaliza considerando que esse crédito tributário se constitui numa heresia jurídica - fiscal.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro OLAVO JOÃO GALVÃO, Relator:

Hoje em dia possuir livros comerciais em ordem, para exibição ao Fisco, tornou-se inquestionável obrigação de fazer, por parte do contribuinte.

Dentre as causas pré-excludentes do cumprimento da obrigação de fazer de que se trata avultam o caso fortuito e a força maior.

No nosso Direito, a força maior e o caso fortuito estão disciplinados no parágrafo único do art. 1058 do Código Civil, in verbis:

"Parágrafo único. O caso fortuito, ou de força maior, verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir".

Temos, em primeiro lugar, que a distinção entre força maior e caso fortuito perde relevância, na medida em que as regras jurídicas a respeito dos dois casos são as mesmas.

Em segundo lugar, por fato necessário temos que considerar o fato determinado pela força maior, ou pelo caso fortuito, cuja previsibilidade ou imprevisibilidade são absolutamente irrelevantes.

Em terceiro lugar, temos o núcleo da questão, que é a preponderância atribuída pela lei à inevitabilidade das consequências. De maneira que é irrelevante saber se é impossível evitar ou impedir o fato necessário, mas sim os efeitos de tal fato. Como também é fundamental saber se as consequências ou efeitos a que se alude são objetáveis ao adimplemento.



Discute-se se a inevitabilidade há de ser considerada "in abstracto" ou "in concreto", o que deu azo às teorias objetiva e subjetiva, a primeira abstraindo qualquer situação pessoal do devedor, se foi diligente ou quanto o devesse ser; a segunda, a brindo passagem às indagações sobre culpa e não-culpa.

PONTES DE MIRANDA, depois de analisar a Doutrina e Jurisprudência a respeito, sintetiza:

"Imprevisível, com inevitabilidade das consequências danosas: caso fortuito ou força maior.

Previsível, com inevitabilidade das consequências danosas: caso fortuito ou força maior.

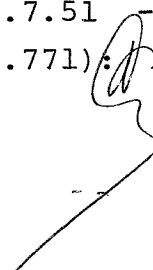
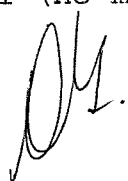
Imprevisível, com evitabilidade das consequências: culpa.

Previsível, com evitabilidade das consequências: culpa.

Sempre que a decisão enuncia a) que o fato era imprevisível, e implicitamente ou explicitamente afirma que não se lhe poderiam evitar as consequências: incide o art 1058 do Código Civil, com o seu parágrafo único. Se diz b) que era previsível e não foram tomadas as providências para que se lhe evitassem as consequências, não há caso fortuito ou força maior pré-excludentes da responsabilidade, e o art. 1058 não incide. Se c) assenta que era previsível, mas seriam ineficientes as medidas para lheeevitar as consequências, incide o art. 1058, com o seu parágrafo único." (in "Tratado de Direito Privado", Tomo XXII, Borsoi, Rio, 1958, 2a. edição, pág. 88).

No caso dos autos, analisados todos os elementos e informações constantes, não podemos afirmar que a ausência da apresentação dos livros e documentos possa ser atribuída a caso fortuito ou força maior.

Por outro lado, no Acórdão nº 32.772, de 27.7.51 D.O. de 23.10.51 (no mesmo sentido os Acórdãos 32.766 a 32.771):



"Em guarda deve o comerciante ter os seus livros. Se são destruídos por motivo de força maior — incêndio, enchente etc. — o incêndio, por si só, não testemunha a destruição".

Ou, ainda, o Acórdão nº 34.174, de 11.7.51 - D.O. de 22.02.52.

"O incêndio não comprova, por si só, a destruição dos livros e documentos da contabilidade, e a falta da exibição destes à fiscalização demonstra o intuito de afastar a ação fiscal, podendo o lançamento ser feito pela receita bruta, com multa".

Verifica-se, portanto, que é necessário muito mais do que invocar a existência do fato caracterizador da força maior ou do caso fortuito para objetar o cumprimento da obrigação de dispor dos livros e documentos necessários à tributação com base no lucro real, quando se pretende infirmar a tributação com base no arbitramento dos lucros.

Note-se que foi a própria Fiscalizada quem na comunicação de fls. 56, declara que

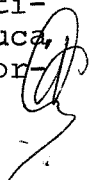
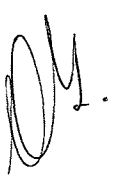
"foram parcialmente destruídos seus arquivos fisco-contábeis, livros-diário e outros importantes documentos." (grifamos)

dizendo ainda na impugnação de fls. 54 que o incêndio destruiu

"grande parte de suas instalações comerciais e administrativas".

e que

"Tão logo tomou conhecimento do Auto de Infração, a autuada procurou por todos os meios ao seu alcance encontrar uma resposta que pudesse sensibilizar os fiscais autuantes e demovê-los da prática de um ato tão injusto. Sem perda de tempo, determinou que todas as pastas de documentos remanescentes e imunes ao incêndio fossem trabalhadas, no sentido de se reconstituir alguma coisa, ainda que pouca, para fazer prova ao fisco, da veracidade das infor-



mações contidas nos instrumentos próprios."

finalmente, lê-se na informação fiscal de fls. 144/145:

"3. Pelo sinistro ocorrido (incêndio) foram parcialmente destruídos os arquivos fisco-contábeis, livros diário e outros importantes documentos, conforme comunicação feita ao Agente da Receita Federal em Anápolis (fls. 56), datada de 29.03.78 ou seja, decorrido um mês e alguns dias data da ocorrência.

4. Através do documento de fls. 02 a fiscalização intimou a empresa a apresentar os livros e documentos fiscais dos anos-base de 1974 a 1976. Em resposta à solicitação cientificou o contribuinte à fiscalização estar impossibilitado de cumprir a solicitação em face do incêndio ocorrido na empresa em 19.02.78, que destruiu os elementos solicitados.

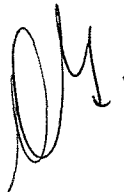
Há que se entender portanto, que todos os livros e documentos fiscais da empresa, a partir de um tempo não determinado e até 31.12.76 foram totalmente destruídos.

Evidentemente tais documentos se achavam arquivados em local diverso dos documentos de 1977 e 1978 (parte) os quais não foram atingidos pelo sinistro. Arquivados em outro prédio talvez e certamente por conveniência administrativa da empresa.

5. Normalmente, após tais ocorrências, é de se proceder não só a recuperação dos danos de interesse imediato da empresa mas também a uma reconstituição da documentação, inclusive fisco-contábeis. Isto quer dizer que essa reconstituição deve ser abrangente ao máximo e não somente daquilo que a empresa necessita de imediato para continuidade de suas atividades produtivas. Para esta finalidade imediata todos os esforços foram envidados. A evidência é que a empresa se recuperou do embate sofrido rapidamente, o que aliás, é elogiável principalmente considerando-se que uma empresa em plena atividade é uma fonte em potencial para arrecadação tributária.

6. Resta saber o que foi feito quanto à reconstituição de documentos fiscais e contábeis.

Nada. Providência nenhuma foi tomada. Isto o próprio contribuinte o confessa. Basta que se examine o teor do requerimento anexado ao presente às fls. 142, por cópia. Nesse documento, datado de 06.10.79, a autuada pede ao Sr. Delegado da Receita



Federal concessão de um prazo de doze meses para recomposição dos elementos contábeis destruídos no incêndio, inclusive declaração de rendimentos.

Atente bem para este detalhe Senhor Julgador: Após um ano e oito meses do evento, a empresa declara implicitamente e de forma irretratável no documento mencionado que nenhuma iniciativa foi tomada para reconstituição de seus documentos e ainda pede um prazo de mais um ano para proceder a essa reconstituição.

Uma providência que deveria ser tomada de imediato, por livre iniciativa do contribuinte, só ocorre após quase dois anos do evento e ainda com solicitação de prazo de mais um ano para sua concretização. Coincidentemente a empresa, somente quando estava sob fiscalização atentou para a necessidade de providenciar a reconstituição dos documentos destruídos pelo incêndio. Mera coincidência mesmo."

Portanto, é indiscutível que à recorrente competia fazer prova do lucro declarado.

Por outro lado, ao contrário do sustentado, é pacífica a jurisprudência deste Conselho quanto à procedência e legalidade da desclassificação de escrita.

O artigo 149 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 (com fundamento no que estabeleceram as Leis nºs 2.354/54 e nº 3.470/58) e o vigente diploma regulamentar do tributo, baixado com o Decreto nº 85.450/80 (com apoio no que estabeleceu o Decreto-lei nº 1.648/80) estabelecem textualmente que a falta ou inexistência de escrituração de acordo com as disposições comerciais ou fiscais ensejaram o arbitramento do lucro.

Ao contrário do alegado, não perquirindo os diplomas legais quais as razões da não existência de escrita, abrange a todas elas, salvo se comprovado o alegado caso fortuito ou força maior, que, como demonstramos, nestes autos não há como dele cogitar.



Ora, sendo certo que, as declarações de rendimentos apresentadas pelos contribuintes são informações unilaterais suas, tanto que podem ser objeto de retificação por solicitação do próprio declarante, elas não fazem prova a seu favor, se não forem apresentados a escrita e documentos que as lastream.

A conservação e boa guarda dos livros comerciais e fiscais e dos documentos que embasam sua escrituração é obrigação há muitos anos estabelecida para todos os comerciantes, vez que o Código Comercial (Lei nº 556, de 25.06.1850) estabeleceu no art. 10, 3º, que:

"Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

.....

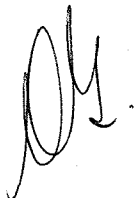
3º) a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas (Tít. XVIII);"

imperativo do próprio Código Tributário Nacional ao estabelecer no art. 195, parágrafo único, textualmente:

"Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

Também o diploma regulamentador do tributo exigido nos presentes autos (que teve vigência até 04/12/80), com fundamento no que estabeleceu o art. 4º do Decreto-lei nº 486/69, estabeleceu no art. 138 que:

"Art. 138 - O comerciante é obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial."



A legislação que rege a cobrança do Imposto de Renda da pessoa jurídica determina que a base de cálculo do imposto será dada pelo lucro real verificado anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas (art. 127), o qual está sujeito a comprovação por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais (art. 135).

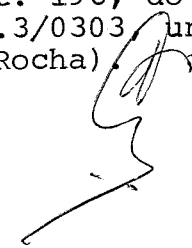
A técnica e forma estabelecidas para o cálculo e comprovação do lucro real pela legislação do Imposto sobre a Renda é, sem dúvida, altamente complexa, dedicando o RIR/75 nada menos de 264 artigos, estando toda calçada na escrituração comercial e fiscal.

Quando o contribuinte não procede de acordo com as normas que disciplinam o cálculo do tributo mas demonstra pela forma estabelecida como foi calculado, está sujeito às retificações ex officio e quando não comprova o montante devido pela forma estabelecida está sujeito ao cálculo pelo arbitramento, também ex officio (art. 149), dado que calcular sem provar equivale a não calcular.

No caso da autuada, ela nada comprovou, pois não apresentou a escrita que demonstrasse os eventuais resultados e intimada a dizer se teria condições de comprovar os resultados através da reconstituição da escrita, respondeu "ser impossível a reconstituição da escrita comercial e fiscal."

A jurisprudência dominante a este respeito é pacífica, vejam-se, entre muitos outros, os seguintes julgados:

"EXTRAVIO DOS LIVROS E DOCUMENTAÇÃO - Obrigação legal do contribuinte de conservá-los em boa guarda. A alegação de perda ou extravio não o exonera de responsabilidade, sujeitando-se ao arbitramento do lucro tributável, na forma do art. 198, do RIR - Decreto nº 58.400/66 (Acórdão nº 1.3/0303, unânime, Relator o Cons. Oswaldo Kilzer da Rocha).



.....

Torna-se até despiciendo ir a maiores detalhes sobre o comportamento da recorrente, analisando o incrível furto dos livros e todos os documentos dos últimos cinco anos em um automóvel, assim como nenhuma outra providência correlata a que estava obrigada, limitando-se a mera comunicação no Diário Oficial do Estado.

Sempre protestou pela reconstituição da escrita desde os esclarecimentos iniciais (fls. 107), reclamação (fls. 135) e recurso (fls. 145) mas, suas providências nesse sentido não foram além de palavras.

Deste modo, outro não poderia ter sido o comportamento da fiscalização em desclassificar a escrita e o arbitramento do lucro tributável com base na receita bruta (art. 198, do RIR).

Nesse sentido é tranquilo o entendimento doutrinário e jurisprudencial, conforme nos ensina José Luiz Bulhões Pedreira, in Imposto de Renda.

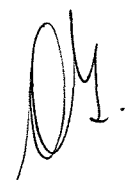
"17.51 (22) - INEXISTÊNCIA DA ESCRITURAÇÃO - A autoridade fiscal tem a faculdade de arbitrar o lucro do contribuinte que não cumpre o dever legal de manter escrituração de acordo com as disposições legais comerciais e fiscais (quando obrigado a apurar o seu lucro real, ainda que... (d) a inexistência da escrita resulte de extravio dos livros (46)..."

Por outro lado, diz ainda o consagrado autor:

"4-36 - DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO - A escrituração faz prova a favor do contribuinte quanto à determinação da sua renda. Mas seu valor probante é relativo, pois o fisco pode examinar e impugnar, para efeitos fiscais, cada um dos lançamentos constantes da escrituração, se não obedecem à legislação fiscal ou se não estão devidamente comprovados. O valor probante da escrituração resolve-se, afinal, na verdade, no valor dos comprovantes dos lançamentos escriturados." (grifei).

Ademais,

"... Se a documentação é destruída por incêndio, ou extravio, a administração pode arbitrar o lucro (144)". (4-22 - obra citada)



Isto porque,

"4-31 - Extravio dos livros

O contribuinte tem o dever de guardar e conservar os livros obrigatórios, assim como a documentação que comprove os lançamentos efetuados; e de exhibi-los nos casos previstos na lei. Se se recusa a exhibi-los e alega extravio ou destruição, cabe-lhe o ônus da prova do fato e da ausência de culpa."

O código Comercial por sua vez prescreve em seu art. 10, nº III:

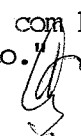
"Todos os comerciantes são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas".

Inquestionável, pois, o procedimento da fiscalização que se arrimou na Lei para impugnar a escrituração da recorrente, que não possuía os documentos necessários à sua comprovação, e arbitrar o seu lucro tributável." (trecho do voto do Relator do Acórdão nº 1.3/0303).

.....
"Arbitramento: a falta do livro "Diário", com a escrituração de todo ou parte do período sob exame fiscal, autoriza o arbitramento do lucro, ainda que existam as folhas originais das quais aquele teria recebido os registros, por decalque, e o livro tenha sido efetivamente extraviado; legal também a multa de 50% porque se considera inexata a declaração de rendimentos cujos lucros o contribuinte não pode provar (Acórdão nº 103-02.441, unânime, Relator o Cons. Harry Conrado Schüller)."

"IRPJ - ARBITRAMENTO - DESTRUIÇÃO DA ESCRITA E COMPROVANTES - Sendo inviável a recomposição da escrita e uma vez destruídos os respectivos comprovantes, impõe-se o arbitramento do lucro como forma de apuração do resultado." Acórdão 101-71.938 (Sessão de 12.11.80 - Publicado no D.O.U. de 09.03.81).

"LUCROS ARBITRADOS - Cabe o arbitramento do lucro quando inexistem os livros comerciais e fiscais, bem como a documentação comprobatória das operações realizadas pelo contribuinte, destruídos em incêndio no escritório do Contador, desde que não reconstituída a escrituração, tornando impossível a tributação com base no lucro real. Recurso a que se nega provimento."



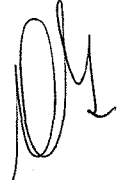
Acórdão 103-03.013 (Sessão de 09/07/80 - Publicado no D.O.U. de 23/02/81).

"ARBITRAMENTO DE LUCROS: A lei autoriza o fisco a fixar os lucros tributáveis quando falte a escrita contábil, situação que abrange a hipótese de ela ter sido destruída em incêndio antes da revisão fiscal; as declarações de rendimentos são informações unilaterais do contribuinte, não fazendo prova em seu favor se o mesmo não puder apresentar a escrituração e os comprovantes que a sustentam..." Acórdão 103-02.389 (Sessão de 18.10.78).

Portanto, não se positivando o alegado caso fortuito ou força maior, a legalidade do arbitramento é indiscutível, principalmente em face dos fatos apontados no Termo de Verificação e Análise das Declarações de Rendimentos IRPJ (fls. 167/171), notadamente do declarado às fls. 171, onde está escrito que o patrimônio líquido da firma, no período 31.08.75 a 31.08.80, evoluiu de Cr\$ 3.910.727,00 para Cr\$ 213.033.349,00, embora nesse mesmo período os lucros líquidos do exercício depois do IR e ainda incluindo o saldo credor da conta de correção monetária, não tenham passado de Cr\$ 89.372.444,00 e às págs. 169, onde se consignou:

"a) O saldo da conta "Imóveis destinados à venda", em 01/09/1979, perfazia a cifra de Cr\$ 24.972.533,00 e por ocasião do fechamento do Balanço de 31/08/80, o saldo era de Cr\$ 4.466.197,00. Do estoque do Balanço de abertura acima, a empresa baixou o valor contábil, durante o período-base, um total de Cr\$ 22.075.654,00, ou seja, 88% (oitenta e oito por cento) do saldo inicial dos imóveis destinados à venda (Ativo circulante).

A receita destas operações com imóveis vendidos, seguramente não foi oferecida à tributação, uma vez que não foi registrada no quadro 13 (Demonstração do lucro líquido do exercício), linha 12, item 24, "Outras Receitas Operacionais". Este indício fica fortificado, pelo baixo crescimento de receita bruta dos serviços vendidos, observado na comparação dos montantes registrados pela empresa, nos itens 01 e 02 do quadro 13, acima."



Para os devidos fins declaro que o constante no anverso desta folha nº 198 (15 do acórdão) não pertence ao voto do Relator no Recurso nº 83.810 (Acórdão nº 101-72.785) e sim faz parte do Recurso nº 83.777 (Acórdão nº 101-72.601).

E.	PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES PRIMEIRA CÂMARA
M.	EM 02 / 02 / 1982 <i>RAIMUNDO ELESBAO DE CASTRO</i> RAIMUNDO ELESBAO DE CASTRO Chefe da Secretaria

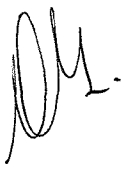
Como vimos no item III, quando examinamos o cabimento do arbitramento, a legislação que disciplina a tributação da pessoa jurídica impõe a escrituração e conservação de livros fiscais e de contabilidade (Código Tributário Nacional, art. 195, parágrafo único, e RIR/75, em diversos dispositivos) para a declaração e controle do tributo devido.

Na eventualidade de extravio ou estrago de qualquer livro fiscal ou de contabilidade, o contribuinte deverá providenciar a sua substituição, recompondo as operações neles lançadas, sob pena de ficar impossibilitado de optar pela tributação como base no chamado lucro real, visto que na, falta de escrituração, o único meio de calcular o lucro tributável (base de cálculo) é o arbitramento.

Como no momento em que o contribuinte apresenta sua declaração de rendimentos com base no lucro real o Fisco não tem qualquer possibilidade de atestar a veracidade do declarado, isto é, se o contribuinte efetivamente tem condições de optar pela tributação com base no lucro real, possuindo para tal a escrita que a legislação lhe impõe ou se na hipótese de extravio de qualquer livro necessário recompõe a escrita, através da restauração escritural das operações correspondentes, a legislação de regência faculta ao Fisco que examine a veracidade do declarado, no prazo de 5 (cinco) anos, mediante a revisão da declaração apresentada, como se depreende do estabelecido nos artigos 149, parágrafo único, e 173, do Código Tributário Nacional.

Dispondo sobre essa revisão estabelece o RIR/75, nos artigos 431, 432 e 434, respectivamente:

"Art. 431 - Os agentes fiscais de tributos federais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354/54, art. 7º, 4)."



.....

Art. 432 - Sempre que apurarem infração das disposições deste Regulamento, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os agentes fiscais de tributos federais lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

.....

Art. 434 - A firma ou sociedade que, depois de iniciada a ação fiscal de acordo com o artigos 431 e 433, apresentar declaração ou requerer a retificação de rendimentos de sua declaração, não se eximirá, por isso, das penalidades previstas neste Regulamento, aplicando-se o mesmo procedimento a todas as pessoas físicas ou jurídicas quanto aos rendimentos oriundos da firma ou sociedade a que se referir aquela ação fiscal, inclusive aos sujeitos ao regime de arrecadação nas fontes (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 63, § 5º, e Lei nº 2.354/54, art. 7º, 4)."

Se, no exame, os representantes do Poder Público constatarem que o contribuinte, propositadamente ou não, não comprova, na forma prevista na lei, o lucro tributável que declarou, visto que os dados por ele formados não estão amparados pela escrita fiscal e comercial obrigatória (dotada de todos os requisitos intrínsecos e extrínsecos estabelecidos em lei) cuja conservação lhe cabia até a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, como declara o Código Comercial, no art. 10, item 3º, o C.T.N. no art. 195, parágrafo único, e o RIR/75, nos arts. 138 e 135, todos já transcritos, concretiza-se, sem dúvida, a violação de todo o sistema em que se apoia a declaração com base no lucro real. A declaração apresentada é inexistente, visto não atender aos requisitos de validade, determinados na lei que a disciplina, pois mesmo que no momento da apresentação atendesse aos requisitos de validade, com o eventual extravio dos livros essenciais sem que o contribuinte providenciasse a sua recomposição para, durante o prazo de 5 (cinco) anos, estar habilitada a demonstrar a efetividade do resultado apresentado ao Fisco

DM.



como determinam o art. 10 e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 486, de 03.03.69, perdeu a eventual validade; pois no caso, os livros e comprovantes são o seu pressuposto.

Não tendo o contribuinte se valido da faculdade estabelecida no art. 406 e seus §§ 1º e 2º, do RIR/75, onde se decla
ra:

"Art. 406 - Ao contribuinte será prestada assistência técnica, na repartição lançadora, sob a forma de esclarecimentos e orientação para a feitura de sua declaração de rendimentos (Lei nº 154/47, art. 26).

§ 1º - Quando essa assistência for solicitada antes de qualquer notificação de procedimento fiscal, para efeito de retificação de declaração de rendimentos já apresentada, a totalidade ou diferença de imposto que resultar do cômputo dos elementos oferecidos pelo contribuinte será cobrada, apenas com a multa de mora devida (Lei nº 154/47, art. 26, § único).

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior não eximirá o contribuinte das penalidades previstas neste Regulamento quanto à diferença de imposto que resultar de ação fiscal posterior, baseada em elementos outros colhidos pela repartição lançadora."

nem providenciado a recomposição de sua escrita, com a prévia autenticação de novos livros no Registro do Comércio ou nas repartições fiscais, conforme o caso (art. 10 e seu parágrafo único, do Decreto-lei nº 486/69), nem ainda espontaneamente alterado a forma da apresentação da declaração de rendimentos quanto ao cálculo do tributo devido, recolhendo a diferença devida (art. 138 do Código Tributário Nacional) e tendo o Fisco constatado que o tributo declarado - utilizada a forma do lucro real, cujos requisitos o contribuinte não atendia - era menor do que o devido, a legalidade do lançamento ex officio não pode ser colocada em dúvida.



Cuidando das modalidades de lançamento, o Código Tributário Nacional, em seu art. 147, conceitua o lançamento por declaração como sendo aquele que é efetuado "com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação."

Pela sistemática prevista na legislação do Imposto sobre a Renda, os lucros das pessoas jurídicas são tributadas com base na declaração de rendimentos apresentada anualmente pelo sujeito passivo, como expressamente estabelece o RIR/75 no artigo 381 e segs.

Descumprida essa obrigação ou não tendo o sujeito passivo obedecido a todas as determinações estabelecidas na legislação que rege a apresentação da declaração, se constatada, pela fiscalização externa, qualquer violação ao disposto naquelas normas: impõe-se o lançamento ex officio, modalidade substitutiva prevista no Código Tributário Nacional para a formalização da exigência decorrente de obrigação tributária, principal ou acessória, inadimplida, visto que o diploma maior tributário expressamente autoriza a revisão e o lançamento ex officio, nesses casos, dispondo expressamente no art. 149, inciso II, quanto à forma da declaração, e no inciso VIII, quando a administração fiscal se depare com fatos não conhecidos, por ocasião do lançamento anterior, in verbis:

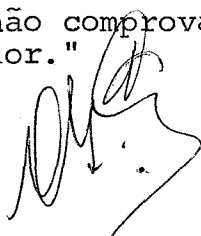
"Art. 149 - O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....

II - quando a declaração não seja prestada por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

.....

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não comprovado por ocasião do lançamento anterior."



Finalmente o art. 485, alínea "c" do RIR/75, combinado com o art. 149 e seus §§ estabelecem os parâmetros que poderão ser adotados para o lançamento ex officio.

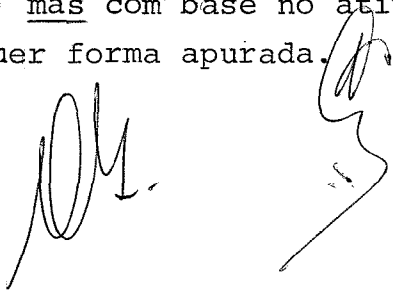
Por outro lado, sendo a própria legislação quem determina o arbitramento do valor tributável para o lançamento ex officio, eis que considera inexata, por inaceitável, a declaração de rendimentos feita com base no lucro real sem a comprovação através de escrita contábil, revestida das formalidades legais: não há como deixar de aplicar a penalidade expressamente determinada no art. 21, alínea "b", do Decreto-lei nº 401/68 (consolidada no art. 534 do RIR), nestes termos:

"Art. 21 - Nos casos de lançamento ex officio, serão aplicadas as seguintes multas:

.....

- b) de 50% (cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto devido, nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata, excetuada a hipótese seguinte (a seguinte prevê a penalidade de 150%, nosso o esclarecimento)."

A nosso ver, mesmo que a lei não considerasse inexata a declaração, quando o contribuinte não dispusesse dos livros ou comprovantes para demonstrar o valor tributável indicado, como efetivamente ocorre (art. 149 e § 3º c/c o art. 483 e 409 "a" e "c", do RIR/75), ainda caberia a aplicação da mesma penalidade, dado que ela se equipararia à falta de declaração, visto que a própria legislação determina o abandono da declaração efetuada pelo contribuinte com base no lucro real (que é uma das formas legais previstas na legislação do tributo), quando desacompanhada da escrita fiscal e comercial que a ampare, e autoriza o Fisco ao proceder ao lançamento ex officio, não com base nos dados da escrita fiscal e comercial (não apresentadas) mas com base no ativo real, capital ou receita bruta, por qualquer forma apurada.



Claro está que, se o lucro arbitrado apurado pelo Fisco for igual ao oferecido à tributação pelo contribuinte, este nada pagará, nem a título de imposto nem de multa, exceto pelo des^{de} cumprimento de obrigações formais, visto que no lucro arbitrado se compensa o já tributado e a penalidade só incide sobre a diferença de imposto devido, em face do previsto no art. 138 do C.T.N.

Nota-se ainda que nas disposições do art. 149 (caput c/c o seu § 3º) houve plena equiparação da recusa de apresentação de livros à falta de escrituração e conservação dos livros e documentos que pudessem atestar a veracidade dos dados informados pelo contribuinte.

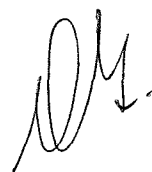
Com efeito, o contribuinte "inteligente" jamais se recusará a apresentar os livros e comprovantes, sob pena de ficar sujeito às penalidades por embarço à Fiscalização, além daquelas a que eventualmente esteja sujeito, em razão da diferença de tributo devido: ele simplesmente alega seu extravio, roubo ou destruição.

Até mesmo a publicação, pura e simples, em jornal, do aviso de extravio de livros fiscais e comerciais e a determinação da comunicação de minuciosa informação dentro de quarenta e oito horas ao órgão do Registro do Comércio, exigida pelo art. 10 do Decreto-lei nº 486/69 (no caso dos autos não efetivada), é presuposto, apenas, para a legalização de novos livros ou fichas, visando a recomposição da escrita, como estipula o parágrafo único do mesmo dispositivo, e não condição que isente os interessados de comprovar o resultado inserto em suas declarações de rendimentos (lucro real), com base em balanços cujas autenticidade e fidedignidade não foram comprovadas.

Se outros efeitos lhes pudesse ser reconhecido, como pleiteam os ingênuos e "espertos", o sujeito passivo para:

a) se eximir da penalidade de embarço à Fiscaliza-

ção;



b) não ter de responder a pedidos de informação da Fiscalização;

c) fugir à penalidade de lançamento ex officio;

d) escolher a forma de tributação mais conveniente (pela possibilidade de comparar os resultados a serem tributados pelo lucro real e pelo lucro arbitrado);

e) evitar as sanções decorrentes das eventuais falsificações de documentos e livros;

f) esconder a prova das próprias irregularidades, tais como suprimentos ou empréstimos a sócios e dezenas de outras infrações:

simplesmente colocaria, na imprensa, um aviso de perda, extravio, roubo ou destruição de livros e documentos que lhe conviesse e tudo estaria resolvido (fazendo tabula rasa do disposto na legislação comercial, no Código Tributário Nacional e em toda a legislação fiscal, inclusive dos dispositivos da espontaneidade (CTN, art. 138 e RIR/75, art. 406 e seus §§ 1º e 2º, já transcritos), ficando, assim, dispensado de pagar a contador para restaurar a escrita, gastar dinheiro com correspondência para solicitar cópias de documentos etc.

Nada mais lógico do que, se a simples recusa de apresentação dos livros, impõe o arbitramento do lucro com a penalidade de LANÇAMENTO EX OFFICIO, a falta de sua apresentação ou dos comprovantes em que se assenta as suas operações ter igual sanção.

A jurisprudência predominante deste Conselho, confirma a procedência do nosso entendimento quanto à aplicação da penalidade, como se pode observar dos seguintes trechos:



"LUCRO ARBITRADO - Justifica-se a aplicação da multa de 50% quando o arbitramento de lucro é feito por lançamento "ex officio" (Acórdão 1.4/0174, unânime, Relator o Cons. José Arnaud Baptista).

.....

MULTA - O arbitramento não constitui penalidade mas sim forma legal de determinação do lucro tributável o que o compatibiliza com a aplicação de penalidade (Acórdão 1.3/0360, unânime, Relator o Cons. Oswaldo Kilzer da Rocha).

.....

No mais, a multa há que ser mantida pois, decorrente de lançamento ex officio a sua aplicação é imperativa (Decreto-lei nº 401/68, art. 21, "b").

O arbitramento, outrossim, não constitui penalidade, mas sim forma legal de determinação do lucro tributável o que o torna perfeitamente compatível com a multa. (Trecho do voto do Relator do Acórdão nº 1.3/0360).

.....

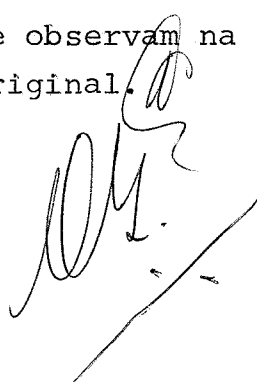
ARBITRAMENTO DE LUCROS - A falta de escrituração conduz ao arbitramento dos lucros. A multa de ofício é legítima. (Acórdão 1.7/640, unânime, Relator Cons. Alpheu Julio).

Impõe-se o arbitramento do lucro tributável à pessoa jurídica que deixar de demonstrar o lucro real declarado, por falta de livros e documentos de contabilidade. Instaurado o procedimento de ofício, torna-se cabível a aplicação da multa prevista no artigo 534 do RIR/75 (Acórdão nº 69.788, unânime, Relatora a Cons. Judite de Carvalho Guerra).

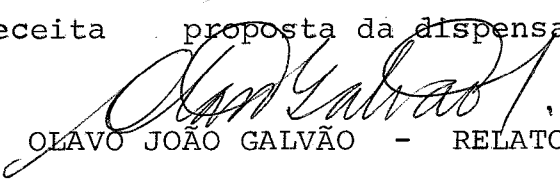
.....

É cabível a aplicação da multa de lançamento "ex officio" nos casos de arbitramento do lucro tributável (§ 3º do artigo 149 do RIR/75) (Acórdão nº 69.900, unânime, Relator Cons. Adilson Conceição)."

Os grifos que se observam na transcrição dos excertos acima não fazem parte do original.



No caso dos autos, todavia, em face das providências adotadas pela recorrente quanto às comunicações efetuadas à Receita Federal e ao Registro do Comércio, bem como ao fato de que a recorrente já tinha apresentado suas declarações de rendimentos, fazendo-se uso da analogia do declarado no Parecer Normativo nº 23/78, em que se recomenda que o próprio contribuinte arbitre seus lucros, quando em razão de destruição ou perda de livros e documentos fiscais não possa provar a efetividade do lucro declarado, propomos que se encaminhem os autos à consideração do Senhor Secretário da Receita proposta da dispensa da multa por equidade.


OLAVO JOÃO GALVÃO - RELATOR

2. Simpatias

[Handwritten mark]