



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de 10 de agosto de 19 87

ACORDÃO Nº 103-08.003

Recurso nº 91.299 - IRPJ - EXS: DE 1983 e 1984

Recorrente CONSTROE - CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA.

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BELO HORIZONTE - MG

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - Apresentada a declaração de rendimentos e provada a existência de escrituração comercial antes de evento decorrente de caso fortuito ou motivo de força maior, cujas consequências eram inevitáveis, e não havendo reparo significativo a ser feito à determinação do "lucro real", não se justifica a substituição deste regime pelo do "lucro arbitrado".

IRPJ - MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA - O agravamento da multa "ex officio" de 50% para 75% só se aplica quando, mediante formal intimação para prestar esclarecimentos, restar comprovado que ocorreu recusa ou resistência por parte do contribuinte em atendê-la.

IRPJ - MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA - Se a falta de apresentação da declaração de rendimentos é pressuposto fática da exigência e, por via de decorrência, da multa "ex officio", a aplicação de multa própria em razão do mesmo fato reflete uma evidente superposição.

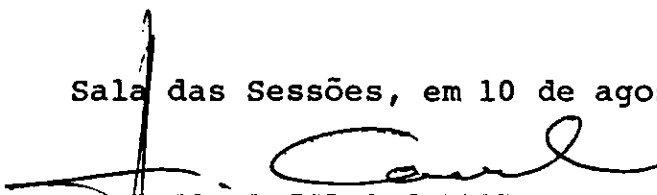
Dado provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTROE - CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Assinatura manuscrita no canto inferior direito da página.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 1987

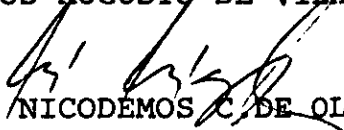

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE


CARLOS AUGUSTO DE VILHENA

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE


JOSÉ NICODEMOS C. DE OLIVEIRA

PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

13AGO1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD ULRICH KREUTZER e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10680/010.470/86-95
Recurso nº 91.299
Acórdão nº 103-08.003
Recorrente: CONSTROE - CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA.

R E L A T Ó R I O

CONSTROE - CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO LTDA., CGC....
19.239.516/0001-11, recorre a este Conselho da decisão do Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte que manteve o lançamento "ex officio" para os exercícios de 1983 e 1984.

2. A matéria tributável está assim descrita no auto de infração de fls. 52:

"Arbitramento de lucros decorrente da inexistência ou recusa da apresentação de escrituração comercial e fiscal, dos documentos contábeis, da falta de elaboração das demonstrações financeiras (31.12.83), com infração ao disposto nos artigos 154, 159, 160, 161, incisos I, II e III, 165, 172, 400, 644, combinados com os artigos 399, incisos I e II, e 400, todos do RIR/80 (Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80)."

3. Em sua impugnação de fls. 55/63, tempestivamente apresentada, alega a contribuinte, em resumo, que: vem passando por extremas dificuldades, o que resultou numa concordata preventiva; descapitalizada, parada em sua atividade fim, teve que dispensar seu quadro de empregados, ficando à mercê do andamento do processo de concordata, o que impediu a seus dirigentes de uma maior preocupação com o cumprimento de obrigações fiscais (escrituração contábil e apresentação de declarações anuais), já que vinha acumulando vultosos prejuízos; para agravar a situação, coincidentemente com os pedidos de esclarecimentos feitos pela fiscalização e no mesmo período, achava-se sob severa e demorada fiscalização do IAPAS que retinha em seu poder, a todo tempo, a documentação que, de forma precária, teria de recorrer para atender às exigências do fisco federal; tal fato se agravou com o roubo de todos os documentos da empresa, informado à fiscalização, que foram vendidos como papel velho por um vigia

2

m

do imóvel onde a autuada estava estabelecida, após o término da fiscalização efetuada pelo IAPAS; foi apresentada, inclusive, queixa policial sobre o assunto, conforme se comprovou ao próprio autuante; em relação ao exercício de 1983, o arbitramento de 15% sobre a receita bruta de prestação de serviços é incabível já que se está tomando a receita declarada, sem considerar a despesa correspondente, também declarada; se não há livros e documentos, nenhum dado da declaração deveria ser utilizado, nem as despesas e nem as receitas; o autuante deveria fazer outros tipos de provas de que a receita declarada foi aquela auferida; o artigo 400 do RIR/80 aplica-se quando a receita bruta é conhecida, o que não é o caso; o certo seria a autoridade lançadora aplicar outros critérios previstos nos §§ 2º e 4º do mesmo artigo 400 (a impugnante passa, em seguida, a apontar qual seria o lucro arbitrado, se aplicados os coeficientes constantes da IN SRF 108/80); na hipótese de ser mantida a desclassificação da escrita, que seja aplicado o critério menos oneroso, já que não houve má fé, sonegação de receita, aumento ou criação de despesa; quanto à receita líquida de venda de imóveis, a parcela de Cr\$ 330.454.321 tem custo declarado sim e este se acha estampado, embora erroneamente, no subitem 75 do quadro 11 da mesma declaração de que valeu o fisco; não é possível vender um imóvel sem que tenha tido custos; em relação ao exercício de 1984, o autuante não disse de onde extraiu a receita indicada no auto de infração, se não foi apresentada a declaração anual; por outro lado, no tocante à receita de alienação de imóveis, pinçando da mesma declaração apresentada para o exercício de 1983, do grupo "resultados de exercícios futuros", constante do passivo, pretende a autuação que a parcela de Cr\$ 103.606.770 seja considerada como recebida no ano-base de 1983; não há qualquer prova nesse sentido e presunção não é suficiente para tributar; este valor pode ser de exercícios futuros que não o de 1984/83; também não há como provar que a empresa auferiu a receita de Cr\$ 126.412.436, se não foi apresentada a declaração de rendimentos; é flagrante a inconsistência dos números apresentados pela fiscalização; basta que se analisem os valores adiante demonstrados, para se concluir por tal evidência (a impugnante passa a cotejar números das declarações de

↓

Am

1980, 1981 e 1982). A peça impugnatória encerra-se com o pedido de seu provimento.

4. A autoridade julgadora de primeira instância fundamenta e conclui sua decisão de fls. 69/74 nos seguintes termos:

"A alegação de que a empresa se encontrava em sérias dificuldades em virtude da recessão econômica e Concordata Preventiva não impede, nem justifica o descumprimento de obrigações, quer acessórias, quer principais.

Conforme informação da própria contribuinte, toda a documentação foi extraviada após o término da fiscalização do IAPAS.

No presente caso, conforme se verifica dos autos, a empresa não apresentou sua declaração de rendimentos do exercício de 1984 e não exibiu ao fisco sua escrituração contábil ou documentos de escrituração, quando foi intimada a fazê-lo, não obstante ter tido tempo e oportunidade para regularizar a escrituração.

Diante do fato de que os únicos elementos obtidos para confronto com os dados constantes da declaração de rendimentos, quanto ao exercício de 1983, foram os informes de rendimentos (cédula c) pagos aos sócios e que instruíram as declarações apresentadas pelos mesmos e de que houve algumas falhas e omissões comprometedoras no preenchimento da declaração do exercício de 1983, conforme documento de fls. 54, conclui-se que somente a escrituração comercial e fiscal, poderia fornecer elementos para o saneamento da declaração apresentada e, em relação ao exercício de 1984, para a apuração do lucro real. Assim, não restou ao agente fiscalizador outra alternativa senão arbitrar o lucro mediante usança de critério previsto em lei.

Quanto à alegação descrita no item 3 da impugnação, não tem razão a recorrente, uma vez que nada há em relação à comprovação da receita relativa ao exercício de 1983 e que o arbitramento foi feito com base em informação prestada pelo próprio contribuinte, através da declaração de rendimentos do exercício em referência.

A fls. 49, verifica-se que o valor da receita (prestação de serviços e de unidades imobiliárias vendidas) tomado para o arbitramento confere com o que consta da referida declaração. Assim sendo, abandonar a receita bruta, quando conhecida, é procedimento que fere o art.

dui

400, que dispõe que a autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentagem da receita bruta quando conhecida.

Quanto a considerar os custos e despesas informados na declaração, constata-se que no quadro 10 da declaração de rendimentos do exercício de 1983, o contribuinte informou, como receita de unidades imobiliárias vendidas Cr\$ 330.454.321, não informando nada a título de custo (item 41 do quadro 11). Constata-se ainda que os valores lançados em resultado de exercícios futuros (anexo A) na coluna "período imediatamente anterior" foram parcialmente transferidos para a coluna "período base". Assim, a parcela da receita transferida para o resultado do exercício deveria ser no mínimo, Cr\$..... 493.107.104 (Cr\$ 596.713.874-103.606.770). Constata-se também que o diferimento das receitas (exercício de 1983) não foi acompanhado do diferimento dos custos.

A recorrente argumenta ainda que o custo dos imóveis vendidos foi declarado, erroneamente, no item 75 do quadro 11. Tal alegação carece da devida comprovação. Nos termos da Portaria MF 217/83, as empresas que se dediquem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, loteamento e/ou incorporação de prédios em condomínio, terão seus lucros apurados, deduzindo-se da receita total o valor do custo do imóvel devidamente comprovado, corrigido monetariamente até o mês da operação, em função da variação de uma ORTN entre a época da compra e alienação do mesmo. A autoridade fiscal poderá, nas vendas a prazo, tributar o lucro arbitrado na proporção da receita contratualmente prevista para cada exercício. Assim, dispondo apenas da declaração do exercício de 1983, a fiscalização aceitou o diferimento de lucros no balanço encerrado em 31.12.81 (exercício 1982) no valor de Cr\$ 596.713.874 e no balanço encerrado em 31.12.82 (exercício 1983) no valor de Cr\$ 103.606.770, embora neste último balanço, constatou-se que não houve o correspondente diferimento de custos, fato este que só seria explicado com base nos livros e documentos contábeis. Quanto ao exercício seguinte, conforme se depreende dos autos, faltam elementos que permitam identificar a qual período as receitas diferidas correspondem.

No tocante ao exercício de 1984, não dispondo a fiscalização de outros elementos, tomou para arbitramento os valores que constam dos documentos de fls. 37 a 45, fornecidos pelo próprio contribuinte e que conferem com as quantias espelhadas no demonstrativo do lucro arbitrado à fls. 50.

No presente caso, conclui-se que o lançamento foi efetuado de acordo com o disposto em legislação vigen-

↓

chri

te e que foi oferecida à fiscalização a informação que possibilitou, de resto, a efetivação do lançamento, ora contestado, com base no lucro determinado por arbitramento, uma vez que não existiam os livros e documentos de contabilidade indispensáveis à determinação do lucro real e da declaração obrigatória, não trazendo a requerente, nada como prova concreta que torne improcedente o crédito tributário.

C O N C L U S ã O

Face aos fundamentos expostos, RESOLVO julgar procedente a exigência fiscal."

5. Cientificada a contribuinte dessa decisão em 13 de fevereiro do corrente ano, no dia 12 de março seguinte deu ela entrada em seu recurso de fls. 83/90 sustentando, em síntese, que: já esclareceu e provou que o furto de todo o seu acervo contábil deveu-se à ação criminosa de terceiros que apropriaram-se dos livros e documentos, vendendo-os como se papel velho fossem; disto, dão ampla notícia, não só o inteiro teor da representação feita junto à autoridade policial, como também o relatório do inquérito (lidos, na íntegra, para conhecimento dos demais conselheiros); tais documentos são aqui anexados e, de sua análise, conclui-se pela absoluta ausência de culpa, má-fé ou dolo da recorrente; também faz prova da regular pré-existência à ação fiscal, dos livros e documentos sociais, a também anexa certidão da Secretaria da Vara de Registros Públicos, Falências e Concordatas que atesta sua exibição em Juízo; assim, frente às circunstâncias, tornou-se impossível a recomposição da escrita; presente, pois, o caso fortuito e a força maior de que trata o artigo..... 1.058 do Código Civil, a inviabilizar por parte do contribuinte sua obrigação de fazer; é o que se vê do Acórdão nº 103-04.736 da 3ª Câmara desse Conselho; em relação ao exercício de 1983, não só da linha 75, item 38, do Q. 11 consta o montante dos custos efetivamente realizados mas, também, do Q. 13, item 02, linha 04; em relação ao exercício de 1984, os documentos de fls. 37 a 45 correspondem a uma mera demonstração de receitas e despesas que não se completa por si só; a receita, de forma alguma, já seria conhecida e provada; além disso, a fiscalização simplesmente desprezou os custos e despesas operacionais, de igual forma, registrados nos referidos documentos; a

dm

fiscalização não levou em conta que, na sua atividade, a margem de lucros sempre foi, especialmente nos exercícios fiscalizados, mínima ou até mesmo inexistente. Quanto ao mais repete a recorrente, a rigor, as razões contidas na impugnação. A peça recursória encerra-se com o pedido de seu provimento.

6. Através de "razões complementares" (fls. 111/126), acrescenta a contribuinte que: em relação ao exercício de 1983, ter comprovado a efetiva existência de sua escrita comercial, não só através da certidão passada pela Secretaria da Vara de Registros Públicos, Falências e Concordatas de Belo Horizonte, como também pela própria declaração de rendimentos, apresentada em 30.05.83, mais de 3 anos antes da autuação; em razão das dificuldades já relatadas em suas defesas, além de solicitar a concordata preventiva, foi obrigada a abandonar o amplo escritório que ocupava anteriormente, mudando-se para um galpão em prédio de apartamentos que estava construindo, bem como dispensar, quase totalmente, seu quadro de empregados administrativos; nesse período de pré-falência sofreu prolongada fiscalização do IAPAS, a qual solicitou que os livros e documentos permanecessem em sala do antigo endereço à sua disposição; em seguida, é que se verificou o ato impensado, já relatado, o que resultou no arrombamento da sala e na destruição de toda a sua documentação; o evento ocorreu inteira e independentemente da vontade da fiscalizada e de seus sócios, cujas consequências não puderam impedir; o arbitramento no exercício de 1983 não pode, pois, prosperar: quer porque não cabe o arbitramento, nos casos de eventos imprevisíveis, cujas consequências os contribuintes não podem evitar, quer, porque os demais fatos arrolados pela fiscalização são perfeitamente explicáveis dado decorrem de erros grosseiros cometidos no preenchimento das declarações de rendimentos, sem que, todavia, a fiscalização apurasse qualquer parcela de omissão de receita; o primeiro fato apontado diz respeito à divergência entre os informes de rendimentos (cédula C) e os dados constantes na declaração de rendimentos; essa divergência, praticamente inexistente, porque os valores declarados no Anexo 1, Quadro 06, itens 1 e 2, correspondem ao líquido pago e que consta no

Chir

informe de rendimentos (Cédula C), havendo apenas uma diferença de Cr\$ 37.338 ou Cz\$ 37,33, na moeda atual; de qualquer modo justificaria a correção e não o arbitramento; o segundo fato arrolado corresponde a um erro repetido em todos os exercícios, ou seja, o custo das unidades imobiliárias vendidas, efetivamente, em vez de ser alocado no item 41, era colocado no item 71, do mesmo Quadro 11, e sempre, repetido no Quadro 13, item 04, onde se lê receita líquida; embora o valor tenha sido alocado em item incorreto, ele constou no próprio Quadro 11 e foi repetido no local adequado do Quadro 13, deste modo, não se poderá cogitar de ausência de custos, o que seria um absurdo; o terceiro fato indicado diz respeito à soma do ativo diferido ser exatamente igual ao saldo de Resultados de Exercícios Futuros; no ramo imobiliário as vendas são a prazo, o que implica dizer que os custos das unidades vendidas pré-existem, dando-se o ingresso das receitas não só no correr do ano da venda, mas, principalmente, nos exercícios seguintes; o encarregado da contabilidade servia-se do ativo e passivo diferidos, como sistemas de compensação; num setor em crise e tratando-se de uma empresa em fase pré-falimentar, os lucros não poderiam atingir o elevadíssimo percentual de 73,60%; o último fato apontado - a falta de diferimento de custos - jamais seria razão para qualquer arbitramento, mas sim razão para proceder aos ajustes que se fizessem necessários, por falta absoluta de previsão legal naquele sentido; mesmo que cabível fosse o arbitramento, a base de cálculo adotada pela fiscalização não tem nem lógica, nem o mínimo amparo legal; se cabível fosse a medida extrema, dever-se-ia adotar como base de cálculo aquela que correspondesse a um índice compatível com a lucratividade do ramo empresarial; ainda se adotada fosse como base de cálculo a receita bruta, não dispondo o contribuinte, por motivo de força maior, de elementos para demonstrar o custo de aquisição e a respectiva data de aquisição, o fisco tem de aceitar o custo constante da declaração de rendimentos; concluir, como o fez a fiscalização, de que os imóveis vendidos não tinham qualquer custo, é um grande absurdo; por outro lado, receita bruta não se confunde com lucro, são coisas totalmente distintas; verifica-se, ainda, que foi imposta à autuada, sem qualquer justificativa e menor amparo, a multa agravada de 75%, sem que, todavia, tivesse se recusado a

dmj

a prestar qualquer esclarecimento; além disso, já há jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que é incabível o agravamento da penalidade, nos casos em que a exasperação da pena repousa nos mesmos fatos que motivaram o arbitramento do lucro; portanto, a multa aplicável, se devida fosse, seria de 50% e não de 75%; todavia, ainda somente para argumentar, caso algum imposto fosse exigível da autuada, a penalidade de 50% deveria ser relevada por equidade, face aos fatos demonstrados nestes autos, inclusive a situação financeira reconhecidamente precária da recorrente que a arrastou para a situação de uma concordata preventiva; quanto ao exercício de 1984, verifica-se pelos mapas arrolados como prova do auferimento de receita deste exercício, que o seu montante era apenas de Cr\$ 128.164.549, conforme se discrimina; o auditor fiscal somou em duplicata a parcela de Cr\$ 71.036.592 e não arrolou a parcela de Cr\$ 39.217 de receitas financeiras, demonstrando, no mínimo, a inconsistência do levantamento; mas não foi só isso, arrolou a autoridade fiscalizadora como uma receita adicional a importância de Cr\$ 103.606.770, sem se aperceber que: ou ela já se encontrava embutida no total da receita global constante dos mapas ou ela não foi recebida; a autoridade julgadora singular, para sustentar a tributação desta parcela, invocou o disposto na Portaria MF 217/83, a qual dispõe: "Nas vendas a prazo, a autoridade fiscal poderá tributar o lucro arbitrado na proporção da receita contratualmente prevista para cada exercício"; a autoridade fiscal, entretanto, teria que provar que a receita estava prevista para este exercício de 1984 e que a empresa recebeu qualquer outra parcela, além daquela contabilizada; saliente-se que o próprio autuante declara faltar-lhe elementos que lhe permitissem identificar a qual período as receitas diferidas correspondiam; sendo certo que em direito não se admite a prova negativa (na hipótese o não recebimento) e sendo mais certo ainda que no ramo imobiliário a receita não é recebida por antecipação, isto é os custos é que geralmente precedem a receita, não há como admitir-se um lucro sem a percepção da receita nesse exercício, face à autorização legal de, na atividade imobiliária, reconhecer-se o lucro justamente na proporção em que a receita seja auferida; se vier a prevalecer o cri

dr

tério geral de arbitramento, isto é o com base na receita bruta, o montante desta, evidentemente, não pode ultrapassar os valores constantes dos mapas apreendidos no escritório da fiscalizada, ou seja, Cr\$ 128.164.519; assim, no caso de prevalecer o critério da receita bruta, e tendo em vista ser improcedente o arbitramento quanto ao exercício de 1983, como já demonstrado, a alíquota para o cálculo do lucro deverá ser reduzida de 18% para 15%; no concernente à multa cabem as mesmas ponderações apresentadas quando foi analisado o exercício de 1983, isto é, a total improcedência do agravamento, devendo ser reduzida de 75% para 50% e proposta a sua relevação, por equidade; quanto à multa isolada de 1% a.m, com base nos artigos 17, 18 e 26 do Decreto-lei nº 1.967/82, ela também não é cabível na espécie dos autos, pois, se a empresa teve seu lucro arbitrado justamente por falta de documentos que a habilitassem a proceder à escrituração e a apresentar a declaração de rendimentos, o mesmo fato não pode ser duplamente apenado, com o arbitramento do lucro e multa de 50% e ainda mais com a multa de 1% a.m; a sanção maior absorve a menor, todavia, na hipótese de que fosse ela aplicável, o seria somente sobre o imposto efetivamente devido no exercício, o que se declara só para argumentar, impondo-se, afinal, a proposição de sua dispensa por equidade, pelas mesmas razões invocadas para a dispensa da multa de lançamento "ex officio" de 50%. A peça complementar encerra-se com os seguintes pedidos: excluir da exigência os valores correspondentes ao exercício de 1983, ou, alternativamente, seja, nos exercícios de 1983 e 1984, reduzido o montante do lucro arbitrado, a redução ou exclusão das penalidades e a sua relevação por equidade.

7. Em novas "razões complementares" (fls. 128/129) junta a contribuinte aos autos alguns dos documentos citados no aditivo ao recurso voluntário, bem como 72 notificações expedidas pelo IAPAS, referentes aos períodos-base de 1979 a 1984, todas emitidas em 30.11.84, com o objetivo de provar que: 1º) a dificuldade em que se encontrava no período 1981 1984; 2º) a extensão e profundidade da fiscalização do IAPAS; 3º) que no final de 1984 encontrava-se praticamente inativa; 4º) a proximidade entre a ação fiscal do IAPAS e o

dm

arrombamento da dependência onde se encontrava toda a documentação, 5º) a existência de escrita, inclusive livros diários, como se lê no item 2 do Relatório fiscal do IAPAS (é transcrito o referido item).

8. A fls. 380 consta cópia do DARF que registra o cumprimento da exigência no que se refere à "matéria não litigiosa", com o aproveitamento da anistia promovida pelo Decreto-lei nº 2.303/86 e suas modificações posteriores. A referida "matéria não litigiosa" é pertinente apenas ao exercício de 1984 e leva em conta o lucro arbitrado de Cr\$ 19.098.795.

É o relatório.

Ami

V O T O

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, Relator:

O recurso foi interposto com base no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e dentro do prazo ali previsto.

2. A exigência, embora toda ela calcada no "lucro arbitrado", compreende, na realidade, situações diferentes em cada um dos exercícios financeiros. O exercício financeiro de 1983: houve a apresentação da correspondente declaração de rendimentos, o imposto foi determinado com base no "lucro real" e esse imposto está sendo reformulado pelo procedimento fiscal. O exercício financeiro de 1984: não houve a apresentação da declaração de rendimentos, a contribuinte não exibiu a escrituração e o imposto foi lançado "ex officio".

3. Em decorrência, cada exercício financeiro deverá ser analisado de per si, à vista das particularidades dos motivos determinantes da exigência.

Exercício financeiro de 1983

4. Conforme já salientado: a contribuinte tinha apresen

1

do a declaração de rendimentos, inclusive na época própria, segundo se observa da cópia anexada aos autos (fls. 11/18); o lançamento efetuou-se com base no regime de tributação do "lucro real", em outras palavras, a partir de resultado apurado através de escrituração comercial.

5. A questão fundamental que se apresenta é a seguinte: pode o Fisco, em situações semelhantes a este caso, simplesmente abandonar a declaração de rendimentos, oportunamente apresentada, substituindo o "lucro real" nela estampado pelo "lucro arbitrado"?

6. Há alguns anos atrás seria afirmativa a resposta a essa indagação. Houve, entretanto, uma notável evolução nessa matéria. Evolução essa promovida, basicamente, por este Conselho, nestes últimos dez (10) anos.

7. Antigamente, a não exibição de livros e documentos de terminava a automática - pode-se dizer assim - adoção do regime de tributação pelo "lucro arbitrado", sem se indagar quais os motivos que a teriam provocado. Era comum, por exemplo, em caso de incêndio de um edifício, arrolarem-se quais as pessoas jurídicas nele localizadas e promover-se o lançamento "ex officio", substituindo o "lucro real" pelo "lucro arbitrado", caso este se apresentasse maior do que aquele, o que acontecia na quase totalidade dos casos. Muitas vezes não eram nem mesmo as manchetes dos jornais as impulsionadoras dessa revisão, mas as próprias vítimas do incêndio ao comunicarem à autoridade fiscal a perda de seus livros e documentos. É verdade que era dada ao contribuinte a oportunidade de promover a reconstituição de sua escrita. Os que militam na área da contabilidade sabem, entretanto, que a reconstituição enfrenta, de um modo geral, dificuldades intransponíveis.

8. Se este procedimento por parte do Fisco era justificado pelos sabidos abusos da chamada indústria da "perda de livros e documentos", não deixava, entretanto, de representar uma penalização ao contribuinte cumpridor de suas obrigações fiscais. Era mais uma versão do "paga o justo pelo pecador".



9. Este Conselho, sensibilizado pela flagrante injustiça embutida na generalização, passou, em seus julgamentos, simplesmente, a fazer o óbvio, qual seja, o de analisar e apreciar caso a caso, tendo em vista as características de cada um deles.

10. E nesse afã de fazer justiça, este Colegiado acabou estabelecendo alguns balisamentos. A título de exemplo: se o contribuinte apresentou a sua declaração de rendimentos, antes do evento, com base no "lucro real" e se esse - o evento -, comprovadamente, decorreu de caso fortuito ou motivo de força maior e se não há nenhum reparo significativo a ser feito à determinação do "lucro real", não há porque desprezar o regime de tributação apontado na declaração de rendimentos, substituindo-o por outro.

11. Até prova em contrário, a declaração de rendimentos reflete a escrituração elaborada pelo contribuinte, sendo de se presumir que foi feita segundo os mandamentos legais. O evento, não desejado pelo contribuinte e para o qual não contribuiu e nem pode evitá-lo, não tem a força de anular tudo isto, como se nunca tivesse existido. Se o fisco nada tem a objetar a essa declaração de rendimentos, incompreensível que não possa continuar considerando-a como apta para o fim fixado, inclusive, em lei. Afinal de contas não se trata de um simples pedaço de papel: a sua elaboração é complexa já que calca na escrituração, dela se exigindo coerência e consistência; é assinada por responsável legal da pessoa jurídica, o qual, inclusive, tem que atestar que a mesma é a expressão da verdade, e, ainda, pelo responsável técnico, ou seja, o contabilista. Além do mais, é de se supor que tenha sido submetida à chamada "revisão sumária", aquela que é feita para verificar se o imposto é compatível com o lucro real apontado e este, por sua vez, representa adequadamente os acréscimos e decréscimos promovidos no "lucro líquido", além da verificação do cruzamento das informações. Na "revisão sumária" checa-se, até mesmo, a obediência aos "limites legais" (por exemplo: excesso de retiradas, excesso de gratificações, montante de "doações" versus lucro operacional).

12. Passando ao litígio de que tratam estes autos, a con

dm

tribuinte tem a seu favor os seguintes pontos positivos: 1º) apresentou a declaração de rendimentos, na época própria, determinando o imposto devido com base em lucro apurado através de escrituração comercial; e 2º) comprovou que, de fato, possuía escrituração comercial, tendo em vista a expressa referência nesse sentido constante dos relatórios feitos pela fiscalização do IAPAS e, também, da certidão expedida pela Secretaria da Vara de Registros Públicos, Falências e Concordatas (fls. 99).

13. Pode-se objetar que a contribuinte não teria sido diligente na guarda de seus livros e documentos, ao deixá-los para trás. A matéria terá que ser decidida em função dos princípios traçados pelo Acórdão CSRF/01-0.178, de 25.11.81, cujo relator, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, era, na época, Conselheiro-Presidente desta Câmara. Estes são os princípios, oriundos da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

1º) possuir livros comerciais em ordem, para exibição ao Fisco, tornou-se inquestionável obrigação de fazer, por parte dos contribuintes;

2º) dentre as causas pré-excludentes do cumprimento da obrigação de fazer de que se trata avultam o caso fortuito e a força maior;

3º) no nosso Direito, a força maior e o caso fortuito estão disciplinados no § único do artigo 1058 do Código Civil, "in verbis":

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

4º) 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;

5º) por fato necessário temos que considerar o fato de terminado pela força maior, ou pelo caso fortuito, cuja previsibili-

dade ou imprevisibilidade são absolutamente irrelevantes;

69) o núcleo da questão 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;

79) se o fato era imprevisível, e implícita ou explicitamente não se lhe poderiam evitar as consequências, incide o artigo 1058 do Código Civil, com o seu parágrafo único;

89) se o fato era previsível, mas seriam ineficientes as medidas para lhe evitar as consequências, incide o artigo 1058, com o seu parágrafo único.

14. Se a subtração dos livros e documentos e sua venda como papel velho era previsível ou não, o fato não é importante, como se viu. O que se tem que se verificar é se as consequências eram evitáveis ou inevitáveis.

15. Pelo que se depreende das provas carreadas para os autos, a fiscalização do IAPAS estava em andamento no endereço antigo. A transferência dos livros e documentos, fatalmente, iria acarretar um transtorno ao bom andamento dos trabalhos. Não existindo inconveniente, recomendável até que se aguardasse a conclusão dos trabalhos desenvolvidos pelo Fisco previdenciário. Afinal de contas não se pode dizer que o local não era seguro, se ali localizava-se a sede da empresa. Segundo o relatório do inquérito policial, o extravio dos livros e documentos ficou por conta da fatalidade. Entendo que o evento sequer era previsível. É difícil de imaginar que alguém, de frontando-se com livros e documentos, vá tomá-los como papel velho. Somente a ignorância do que sejam e de sua importância, explicam o procedimento da pessoa que arrombou a sala onde os mesmos se encontravam. As consequências desse evento, portanto, eram inevitáveis.



16. Haveria, porém, um aspecto negativo: as impropriedades na declaração de rendimentos. De pronto cabe destacar que essas impropriedades, na realidade, não foram apontadas como justificadoras do abandono do lucro real. O autuante, na peça básica e em seus anexos, nada menciona a respeito. A referência a elas foi feita no "Termo de Encerramento e Relatório de Fiscalização". Mesmo que tivessem sido levantadas com esse objetivo, na realidade, nada mais são do que erros de menor importância que, jamais, teriam a força de derrubar a escrituração.

17. Assim sendo, eximida está a contribuinte da obrigação de fazer, qual seja, a de possuir livros comerciais em ordem para exibição ao Fisco, em relação ao exercício financeiro de 1983. Não deve, pois, prevalecer a exigência, nesta parte.

Exercício financeiro de 1984

18. Em relação ao exercício em destaque, não houve sequer a apresentação da declaração de rendimentos. A contribuinte, portanto, nem mesmo conseguiu, a qualquer tempo, determinar o "lucro real" e nem mesmo teria levantado qualquer demonstração financeira relativa ao exercício social encerrado em 31 de dezembro de 1983. Assim sendo, impõe-se a adoção do "lucro arbitrado". Não há outra alternativa. As "razões complementares" que, a rigor, mais aperfeiçoam do que complementam a peça recursória, implicitamente conlui no mesmo sentido, se observado, com atenção, o que consta de seu pedido. O DARF de fls. 380, pertinente à matéria não litigiosa, é a confirmação definitiva.

19. O que se submete à apreciação deste Conselho, portanto, não é o "lucro arbitrado" propriamente dito, mas sim a sua determinação e a aplicação da multa agravada de 75% e, ainda, os juros de mora pela falta de apresentação da correspondente declaração de rendimentos.

20. Começando pela determinação do "lucro arbitrado". De imediato constata-se que, de fato, o autuante tomou a parcela de Cr\$



71.036.592 em duplicidade. Os Cr\$ 126.412.436, identificados no quadro demonstrativo nº 02 (fls. 49) como "receita da alienação de imóveis, auferida no período-base", compreendem tanto a referida parcela como a de Cr\$ 55.375.844,27, esta sim referente à receita de in corporação de imóveis, conforme indicam as listagens de fls. 36/44 , que serviram de base para o levantamento fiscal.

21. Já a "receita da alienação de imóveis" não me parece adequadamente quantificada. Os Cr\$ 103.606.770, foram catalogados co mo receita diferida do período-anterior e auferida no período-base , pelo visto, porque a contribuinte não teria condições de provar o contrário. Ora, além das críticas que se possa fazer à exigência de "prova negativa", na falta de escrituração comercial a contribuinte, em tempo algum, terá condições de provar que a receita não foi auferida no período-base de 1983. Penso que o procedimento mais próximo da justiça fiscal seria aquele que tomasse a já mencionada parcela de Cr\$ 55.375.844,27 também como compreendendo "receitas diferidas" de exercício anterior.

22. Há, ainda, a apuração do lucro da atividade imobiliária. A falta da escrituração comercial, se não há condições de se determinar qual o montante que deva ser reconhecido como receita, muito menos haverá para o estabelecimento de seus custos. Qualquer critério que se adotar será por demais aleatório, a começar por aquele que tomou os Cr\$ 103.606.770, vindos do período-base de 1982, como simplesmente recebidos em 1983. A regra específica para "receitas não operacionais" melhor se ajusta à presente situação. No caso de impossibilidade de apuração do resultado não operacional, o valor da receita bruta de idêntica natureza deve ser incluída integralmente na receita bruta operacional, vindo, em decorrência, a compor o montante sobre o qual irá incidir o percentual para a determinação do "lucro arbitrado". Este caminho é, sem dúvida alguma, mais seguro e mais consetâneo com os princípios que presidem o regime de tributação pelo "lucro arbitrado", devendo também ser estendido à receita de Cr\$ 912.866.

23. Face ao exposto o demonstrativo do "lucro arbitrado" ,



constante do quadro demonstrativo nº 02 (fls. 49), teria a seguinte reformulação:

- Receita da prestação de serviço.....	Cr\$ 71.036.592
- Receita da incorporação de imóveis ...	Cr\$ 55.375.844
- Receita não operacional.....	<u>Cr\$ 912.866</u>
Total.....	Cr\$ 127.325.302
- Lucro arbitrado (15%).....	Cr\$ 19.098.795

24. A reformulação supra também abarcou a aplicação do percentual de 15%, ao invés de 18%. A modificação decorre do fato de não subsistir a substituição do "lucro real" pelo "lucro arbitrado" no exercício financeiro de 1983.

25. Quanto ao agravamento da multa de 50% para 75%, de conformidade com o Acórdão CSRF/01-0.392/84, ele só se aplica quando, mediante formal intimação para prestar esclarecimentos, restar comprovado que ocorreu recusa e/ou resistência por parte do contribuinte em atendê-la. Esse pressuposto não ocorreu neste caso. A fiscalização foi reiniciada pelo termo de fls. 31, quando se solicitou à contribuinte a exibição de livros e documentos. As folhas seguintes dos autos são as listagens, já mencionadas anteriormente, contendo as receitas do ano de 1983, indicando o atendimento, pelo menos parcial, do que fora solicitado. Pelo Termo de Verificação e Intimação de fls. 45 o autuante volta a insistir nos esclarecimentos anteriormente solicitados, desta vez, porém, acrescentando novos detalhes e, ainda, o pedido de outros elementos. A contribuinte respondeu no dia seguinte, dando conta de suas dificuldades para atender ao que lhe fora solicitado, apresentando, entretanto, os atos constitutivos da sociedade, os quais, segundo ela, dentre os itens enumerados, foi o único que dispunha.

26. A sequência acima relatada indica que não houve recusa ou resistência. A não apresentação de livros e documentos, sob a alegação da contribuinte de que houve o seu extravio, não pode, obviamente, ser tomada como recusa em exibí-los. A não ser que ficasse provado que a alegação não correspondia à verdade dos fatos. A hipó-

tese, entretanto, não se configura neste caso.

27. Passando à multa por falta de apresentação da declaração de rendimentos, prevista pelo artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967/82: a sua aplicação, juntamente com a da multa "ex officio", reflete, neste caso, uma evidente superposição.

28. De conformidade com o inciso I do artigo 676 do RIR/80, o lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte não apresentar declaração de rendimentos. E, por força do inciso II do artigo 728, do mesmo regulamento, será aplicada a multa de 50% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nesse caso.

29. A falta de apresentação da declaração de rendimentos é, portanto, um pressuposto fático da própria exigência e, por via de decorrência, da própria multa "ex-officio". Inconcebível, portanto, uma dupla penalização pelo mesmo motivo determinante do lançamento "ex officio". Não deve, pois, subsistir a multa do artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967/82.

30. Face ao exposto constata-se que a tributação remanescente, em relação ao exercício financeiro de 1984, se levadas em conta as considerações deste voto, corresponde à parte da exigência já cumprida pela recorrente, conforme consta do item 9 do relatório.

Conclusão

VOTO, pois, no sentido de DAR provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 10 de agosto de 1987


CARLOS AUGUSTO DE VILHENA

RELATOR

