



49

MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 06 de dezembro de 19__93

ACORDÃO Nº 101-85-901

Recurso nº 105.073 - IRPJ - Exs. de 1988 e 1989

Recorrente: ATLAS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

Recorrida : D.R.F. EM BRASÍLIA DF

I.R.P.J. - ARBITRAMENTO DE LUCROS.
IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.
INOCORRÊNCIA.

O abandono da escrituração contábil mantida pelo contribuinte, com o conseguinte arbitramento dos lucros, só se legitima quando, "ex vi" do disposto no artigo 399, IV, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, a mesma "contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real". Comprovado nos autos que a escrita permite o confronto entre os registros efetuados e a documentação que lhes serviram de base, inviável a tributação pela via excepcional.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

A penalidade prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, (art. 8º do Decreto-lei nº 1.968/82), aplica-se ao imposto de renda devido, apurado na Declaração de Rendimentos. Na hipótese de lançamento "ex officio", a multa aplicável é aquela prevista no artigo 728, II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

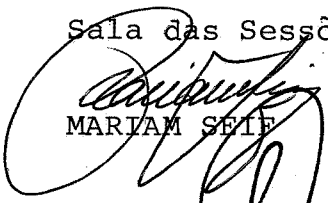
Recurso conhecido e provido.

Acórdão nº 101-86.901

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ATLAS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

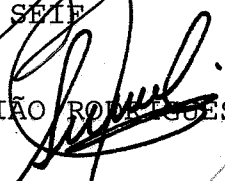
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), 06 de dezembro de 1993



MARIAM SEIF

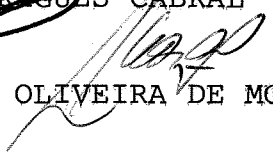
- PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR

VISTO EM



LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE:

08 JUL 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO. Ausente, justificadamente o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA.



RECURSO N°: 105.073

ACÓRDÃO N°: 101-85.901

RECORRENTE: ATLAS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

RECORRIDA : I.R.F. EM BRASÍLIA-DF

R E L A T Ó R I O

ATLAS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., contribuinte jurisdicionado à I.R.F. em Brasília-DF, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

Contra a empresa acima identificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 01, decorrente de arbitramento do lucro relativo aos exercícios 1989 e 1988, anos-base 1988 e 1987, respectivamente, tendo como base de cálculo a receita da venda de produtos de fabricação própria e prestação de serviços, conforme declaração apresentada com base no lucro real, devido a imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal, em virtude do derramamento de substâncias químicas sobre os livros contábeis e fiscais e respectivos documentos, conforme informações fornecidas por escrito pela autuada, a fls. 10/13, e confirmado através de fotografias juntadas a estes autos, fls. 16/25. A substância química provocou a colagem da documentação, impossibilitando o manuseio bem como o confronto dos referidos documentos, conduzindo assim o arbitramento como forma de apurar o lucro tributável.

Foi, também, lançada a multa por atraso na entrega das declarações e rendimentos relativos aos exercícios 1989 e 1988.

A empresa foi submetida à fiscalização em 08/08/1991, conforme termo de início a fls. 07/08, e responde a solicitação de apresentação da escrita contábil e fiscal somente em 03/12/1991, com as justificativas a fls. 10/13, onde historia os fatos relativos à danificação de sua escrita, diz que desconhecia os procedimentos legais fiscais a serem tomados nestes casos e em relação à prestabilidade da escrita informa o seguinte: parte dos documentos danificados tem seu formato em tomos encadernados após a remoção dos produtos que atingiram sua borda, permitirá o manuseio e consulta, vez que sua impressão não foi inutilizada; apesar de ilegíveis, face à borradura pelo uso da caneta esferográfica na sua escrituração, poderão em parte ser reconstituídas, vez que as informações necessárias, na maioria dos casos, permanecem inalteradas.

O crédito tributário foi apurado com base nos artigos 399, inciso II e IV, e 400 do RIR/80, e art. 17 do Decreto-Lei n° 1967/82. 

CÓRDÃO Nº: 101-85.901

Tempestivamente, apresenta a impugnação ao lançamento a fls. 32/43, onde requer a realização de diligência e perícia. contesta o cálculo do adicional do imposto relativo ao exercício 1989 e a multa por atraso na entrega das declarações de rendimentos por ser inaplicável nos casos de lucros arbitrados.

Em relação a sua escrituração transcreve os esclarecimentos restados a fls. 10/13 e conclui ser inaceitável o arbitramento do lucro alegando basicamente o seguinte: sua escrita não foi totalmente danificada e é de fácil recuperação; diz possuir as segundas vias de todas as notas fiscais de saídas, além de ter recuperado as notas fiscais de entrega (datilografadas) ou obtido cópias das manuscritas, sendo possível reconstituir todos os lançamentos manuscritos nos seus livros fiscais porventura ilegíveis pelos produtos químicos; possui também, os demais documentos, como folhas de pagamentos, guias de impostos, extratos bancários, etc; com a remoção dos materiais sólidos provenientes da cristalização dos produtos químicos derramados e aderidos aos Livros Diários atingidos, estes recuperam a legibilidade, salvo um ou outro lançamento que, no todo, se torna irrelevante; ilegíveis, por reconstituídos se encontram os livros fiscais, bem como disponíveis e perfeitamente manuseáveis, os documentos que respaldaram os lançamentos.

Contradita fiscal às fls. 53/57. O autuante propõe a manutenção do auto e faz em síntese os seguintes comentários:

"... os documentos encadernados a exemplo dos livros contábeis e fiscais ficaram cristalizados, conseqüentemente quebradiços e suas folhas coladas sem nenhuma possibilidade para consulta e manuseio;

os livros e documentos danificados relacionados pela impugnante a fls. 38/39, por si só, já é prova suficiente para respaldar o arbitramento;

com referência aos livros LALUR e Registro de Inventário, que a interessada alega não terem sido danificados, de nada valem sem os respectivos documentos que lhes deram origem;

no decorrer da fiscalização, houve um grande esforço na tentativa de aproveitamento da escrita contábil e fiscal, o que não foi possível, pois ao tentar manusear os livros bem como a documentação, constatou-se que as folhas estavam coladas umas nas outras e que esta descolagem não era possível sem a destruição destes, impossibilitando a análise;

as fotografias juntadas retratam o real estado dos livros e documentos contábeis e fiscais. Não foi o exame das fotografias que ocasionou o arbitramento do lucro e sim as razões já mencionadas;

o arbitramento é apenas uma das formas de se apurar a matéria tributável e não uma penalidade como quer fazer a impugnante."



CÓRDÃO N°: 101-85.901

Preliminarmente, quanto ao pedido de diligência e perícia, não as ulgou necessárias à elucidação dos fatos, explicando que os elementos onstantes no autos são suficientes para formar a convicção de que a scrita da interessada foi deteriorada e não se presta para apuração do ucro real.

Decisão de primeiro grau às fls. 59/63 mantendo o lançamento. A utoridade julgadora fundamentou sua convicção nos seguintes argumentos:

Verificou que a interessada teve a sua escrita danificada, num cidente por derramamento de produtos químicos ocorrido no final de ulho de 1991, coincidentemente, poucos dias antes de ser submetida à iscalização que se deu em 08 de agosto/91. Conhecedora do acidente esde julho/91, somente em dezembro informou a fiscalização o contecido.

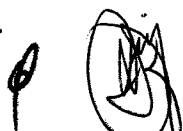
O julgador esclareceu ainda, que não foram tomadas as providências revistas no parágrafo 1°, do art. 165, do RIR/80, transcrito às fls. 2.

O julgador verificou que a impugnante alega que somente parte da scrituração foi danificada e que é de fácil recuperação, e no entanto, ão a reconstituiu e teve tempo suficiente, pois entre o termo de início a lavrara do auto transcorreram-se sete meses.

Esclareceu que o pressuposto para o lançamento do tributo com base o lucro real, é a existência de escrituração regular de toda as perações do contribuinte de acordo com a legislação comercial e fiscal. ue, portanto, de nada adianta se parte da escrituração não foi anificada.

Constatou que o Fiscal teve o cuidado de fotografar o estado em que e encontrava a escrita da contribuinte, e como se vê, não havia como purar a veracidade das declarações de rendimentos dos exercícios em ausa, apresentadas com base no lucro real, só restando ao fisco o rbitramento do lucro como melhor forma de tributação, como prevê o art. 99, do RIR/80.

O julgador verificou que as declarações de rendimentos dos xercícios de 1989 e 1988, anos-base 1988 e 1987, respectivamente, foram ntregues com atraso, fora dos prazos estabelecidos no art. 592, do IR/80, e alterações posteriores, conforme se vê nos recibos a fls. 45 e 9, o que justifica a multa aplicada, prevista na legislação capitulada o auto de infração.



PROCESSO N° 14052/001.071/92-20

CÓRDÃO N°: 101-85.901

Constatou que o cálculo do adicional relativo ao exercício de 1989 está correto. Incidiu sobre a parcela do lucro arbitrado excedente a 0.000 OTN, às seguintes alíquotas: 5% sobre a parcela excedente a 0.000 OTN até 40.000 OTN e 10% sobre o excedente a 40.000 OTN.

A contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 66/81, protocolizado em 15/02/93. A decorrente alega, em síntese, o seguinte:

Questiona o arrolamento do inciso III do art. 399 do RIR/80 na apitação legal do Auto de Infração.

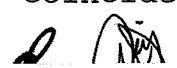
Alega que o fiscal autuante em sua contradita fiscal pretendeu revelar um conhecimento factual do estado em que haviam ficado livros e documentos o que teria resultado em prejuízo do que pensou transmitir.

Acrescenta que na contradita fiscal, o autuante só dispunha, colhida por ele, das fotografias e que no mais, destacou em vários ípicos os itens da impugnante e replicou a cada um deles na técnica de dizer NÃO ao que a autuada afirmara SIM ou vice-versa.

Discorda da afirmação constante da decisão recorrida de que a contribuinte teve tempo suficiente para recuperar ou reconstituir sua escrita, uma vez que decorreram 7(sete) meses entre o Termo de Início e lavramento do Auto de Infração.

Alega que a fiscalização do IRPJ sempre caminhou na cola de outra fiscalização efetuada na empresa referente ao IPI, a qual resultou no Auto de Infração objeto do Processo n° 14052-000.370/92-85, onde também foram juntadas as fotografias dos livros e documentos danificados pelo erramamento de substância química, assim como os esclarecimentos a respeito prestados pela contribuinte, sem que a referida fiscalização do IPI tivesse alegado dificuldades no manuseio dos livros e documentos próprios.

A recorrente argumenta que a fiscalização do IRPJ nunca sugeriu ou afirmou que considerava inviáveis, para os exames e análises que se dessem fazer, os livros e documentos no estado em que ficaram em face das danificações sofridas e acrescenta que nada foi dito ou escrito no sentido de que a contribuinte num prazo razoável, cuidasse de limpar, reconstituir ou refazer o mais singelo documento.

A recorrente questiona ainda a afirmação feita na decisão recorrida de que teve seus documentos e livros danificados "coincidentemente, poucos dias antes de ser submetida à fiscalização...". 

CÓRDÃO N°: 101-85.901

Afirma que o arbitramento dos lucros em debate não decorre de nenhuma das imperfeições relacionadas no inciso IV do art. 399 do RIR/80, sim da alegada impossibilidade de exame de livros e documentos e que por essa razão junta ao presente, livros e documentos constantes da relação de fls. 80/81.

Quanto ao mérito, a recorrente reitera os argumentos expedidos na peça impugnatória.

E o Relatório.

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

De plano deve ser consignado que a presente ação fiscal teve início em 08/08/91, concedendo-se o prazo de 8(oito) dias para que a empresa apresentasse os documentos elencados às fls. 07/09. Somente em data de 3/12/91 a fiscalização retornou ao estabelecimento da pessoa jurídica fiscalizada, oportunidade em que as informações de fls. 10/13, das quais se destacam:

"a) Que parte dos documentos danificados e que tem o seu formato em formas encadernadas, permitem, após a remoção dos produtos que atingiram sua borda, manuseio e consulta, uma vez que a impressão não foi inutilizada.

b) Que os livros fiscais danificados e em exigência fiscal vigente, apesar de ilegíveis, face a borradura pelo uso de caneta esferográfica na sua escrituração, poderão, em parte serem reconstituídos, uma vez que as informações necessárias, na maioria dos casos, permaneceram inalteradas".

Sem registro de que a fiscalização tenha realizado qualquer análise dos livros e documentos de escrituração mantidos pela decorrente, ou mesmo que lhe tenha sido concedido prazo razoável para eliminar, ao menos em parte, o produto químico cristalizado sobre parte dos citados documentos e livros, foi solicitada autorização para o arbitramento do lucro tributável, conforme consta às fls. 14, *verbis*: 

PROCESSO N° 14052/001.071/92-20

CÓRDÃO N° : 101-85.901

"Em consequência do derramamento de substância química sobre os livros contábeis e fiscais, ocorrido no arquivo morto da empresa, ocasionando a imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal, provocando a colagem da documentação, impossibilitando o manuseio, bem como o confronto dos referidos, conduzindo assim ao arbitramento como forma de apurar o lucro tributável".

A pessoa jurídica autuada, ainda na fase impugnativa, além de consignar que não foram atingidos os livros de Registro e Inventário e livro de Apuração de Lucro Real (LALUR), fez registrar:

"Já foi mencionado nos esclarecimentos prestados pela impugnante, mas deve ser agora repetido e enfatizado, que os produtos químicos derramados, que não provocaram corrosão, acarretaram certos tipos de consequências sobre os livros e documentos atingidos:

a) colagem de algumas folhas contíguas, nos livros, sendo a descolagem relativamente fácil, desde que feita com cuidado, vez que algumas folhas mais atingidas se tornaram um tanto quebradiças. Fenômeno idêntico ocorreu com algumas notas fiscais e outros documentos, onde o derramamento foi mais intenso;

b) cristalização do produto químico, em formas sólidas, que pode impressionar nas fotografias, mas que é facilmente removível, com espátula, ou lixa, ou algo no gênero;

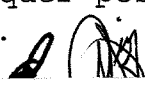
c) nenhum prejuízo à legalidade dos textos impressos ou datilografados por qualquer processo: mecânico, eletrônico, computadorizado etc;

d) parcial borradura dos textos manuscritos com esferográfica etc., por modo a dificultar a legibilidade".

A documentação acostadas aos presentes autos, quando detidamente localizada, comprova as corretivas feitas pela recorrente, o que afasta alegação posta pela fiscalização de que:

"... houve um grande esforço na tentativa de aproveitamento da escrita contábil e fiscal, o que foi impossível ao tentar manusear os livros contábeis e fiscais sem como a documentação a eles atinentes, constatou-se, que as folhas estavam coladas umas as outras e que esta descolagem não era possível sem a destruição destas como por exemplo (quebrar, rasgar, folhas que não descolam, etc.) enfim impossibilitando a análise."

Como é sabido e concebido, o trabalho de autoria é elaborado mediante o emprego das técnicas de amostragem, ocorrendo maior aprofundamento na análise dos elementos auditados quando verificado qualquer irregularidade. Ora, no caso sob exame a fiscalização, partindo da premissa de que não seria possível a descolagem das folhas e documentos atingidos pelo derramamento do produto químico, o qual restou cristalizado, não só deixou de dar oportunidade à empresa para promover sua recuperação, como também afastou qualquer possibilidade de análise dos livros e documentos contábeis e fiscais.



CÓRDÃO N°: 101-85.901

Outro ponto relevante para o deslinde da controvérsia diz respeito à capitulação dos fatos arrolados pela fiscalização. Com efeito, entendeu a autoridade lançadora que o caso sob exame estaria enquadrado nos incisos III e IV do artigo 399 do R.I.R. aprovado com o Decreto n° 85.450, de 1980, verbis.

"Art. 399 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-lei n° 1648/78, art. 7°):

I - "omissis"

II - "omissis"

III - O contribuinte recusar-se a apresentar os livros documentos da escrituração à autoridade tributária;

IV - A escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes índices de fraude;"

Para enquadramento do fato à hipótese descrita no inciso III acima transcrito, como fácil é concluir, deve ficar evidenciado, registrado ou provado que, após intimada seja de forma expressa, seja mediante comportamento que revele sua intenção, a pessoa jurídica, se recusou a exhibir livros e documentos que a fiscalização lhe tenha intimado a apresentar. Nada disso está presente nos autos deste processado.

Relativamente às hipóteses elencadas no inciso IV, também transcrito, é de fundamental importância que a fiscalização tenha realizado análise da escrituração e dos documentos que lhe deram causa, pois, caso contrário, não há como apurar vícios, erros ou deficiências que, em consequência dos mesmos, se possa considerar a escrita contábil imprópria para determinar o lucro real.

Ora, todos os elementos acostados aos presentes autos, principalmente os termos lavrados pela autoridade lançadora, revelam que o arbitramento resulta da firme convicção de que, com a cristalização do produto químico que atingiu os livros e documentos, seria de todo impossível o seu manuseio e, de consequência, análise com vistas a conferir-lhe a autenticidade e a normalidade.

É bem provável que da análise ou auditoria procedida nos livros e documentos contábeis mantidos pela recorrente possa resultar apontamento de erros, vícios ou deficiências que tornem a escrituração imprestável para determinação do lucro real. O que não se admite, no entanto, é que possa ocorrer o não aproveitamento da escrita sem qualquer análise prévia que revele o seu verdadeiro estado ou situação. O afastamento, "ab initio", da hipótese de que pudesse ser conferido o lucro declarado, apenas na firme presunção de que os livros e documentos atingidos pelo produto químico não seriam descoláveis, de forma a manter a sua integridade, não está conforme com a orientação traçada pela Administração Tributária e, principalmente, pela jurisprudência entre Coligido, a qual se firmou no sentido de que:

CÓRDÃO N°: 101-85.901

"A aplicação do arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real." (Ac. 105-5.127, de 1990).

No particular, portanto a decisão recorrida merece reforma.

Por último temos a aplicação da penalidade prevista no artigo 17 do Decreto lei n° 1.967, de 1982.

Nos termos do dispositivo legal invocado, o contribuinte estará sujeito à multa moratória de 1% (um por cento) ao mês, incidente sobre o imposto devido, sem prejuízo da multa e juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota. Vale dizer, a penalidade incide sobre o valor do imposto devido na declaração de rendimentos apresentada fora do prazo legal, tenha o contribuinte recolhido ou não o tributo devido.

No caso de lançamento "*ex officio*", a autoridade fiscal pode exigir a penalidade retro mencionada, só que terá de efetuar os cálculos tendo por base o imposto declarado e recolhido, e não aquele objeto do lançamento efetuado, rsultante da ação fiscal levada a efeito em momento posterior. Ou seja, a penalidade não incide sobre o imposto exigido através do lançamento efetuado de ofício, tendo por fundamento irregularidades apuradas após o lançamento originário.

Para o caso sob exame há previsão legal de aplicação de penalidade específica, como faz certo o artigo 728, II, do RIR/80.

Voto, pois, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília-DF, 06 de dezembro de 1993.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

