



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 19 de janeiro de 19 83

ACORDÃO Nº 101-74.002

Recurso nº 83.558 - IRPJ - EXS: DE 1976 a 1978

Recorrente FRIGORÍFICO MEDIANEIRA S/A. (MASSA FALIDA)

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CASCAVEL (PR)

IRPJ - NULIDADES - 1- RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO - Improcede a arguição de nulidade de decisão que não acolhe a tese de responsabilidade por substituição, tendo-se em vista que o disposto no art. 135, inciso III, do CTN não é auto-aplicável, requerendo que a especificação das hipóteses se faça por lei ordinária relativa a cada tributo, e que os atos praticados voltavam-se à sobrevivência da própria sociedade.

2- DECLARAÇÃO JUDICIAL DA FALÊNCIA ANTERIOR AO ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE - Não é causa de nulidade, posto que esse ato não implica em extinção da empresa mas apenas deflagra o processo de sua dissolução, devendo a massa responder pelos tributos devidos naquele período-base.

3- COMPETÊNCIA DO DELEGADO DA RECEITA FEDERAL PARA LANÇAR O TRIBUTO - Em se tratando do chefe da repartição fiscal incumbida da administração do tributo, tem aquela autoridade de competência para arbitrar os lucros da empresa e lançar o tributo apurado, face ao disposto no art. 630, do RIR/80.

ARBITRAMENTO DE LUCROS - O critério de determinação dos lucros com base na receita bruta prevalece sobre os demais igualmente postos à disposição da autoridade fiscal pelo art. 149 do RIR/75. No primeiro lançamento efetua do com base na legislação consolidada pelo citado dispositivo, ainda que compreendendo mais de um exercício, deve-se adotar o coeficiente mínimo de 15%, salvo se houver prova material de que o lucro da empresa seria superior ao do lucro arbitrado com aquele percentual, hipótese em que o índice

Acórdão nº 101-74.002

seria majorado de sorte a ajustar-se a base de cálculo do imposto àquela realidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRIGORÍFICO MEDIANEIRA S/A. (MASSA FALIDA):

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a exigência do imposto com base no lucro arbitrado, nos exercícios de 1976 a 1978, a Cr\$ 5.003.336,00; Cr\$ 5.414.754,00 e Cr\$ 11.824.977,00 respectivamente, e o imposto sobre lucros distribuídos, para Cr\$ 1.082.597,00; Cr\$ 1.360.157,00 e Cr\$ 1.970.829,00, nos mesmos exercícios e na ordem indicada.

Sala das Sessões (DF), em 19 de janeiro de 1983.

AMADOR OURELLO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

VISTO EM  
SESSÃO DE: 21 JAN 1983

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRA NO FILHO, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO VELLOSO e MANOEL ALVES ARRUDA FILHO (suplente).



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0935-011.308/80

RECURSO N.º: 83.558

ACÓRDÃO N.º: 101-74.002

RECORRENTE: FRIGORÍFICO MEDIANEIRA S/A. (MASSA FALIDA)

### R E L A T Ó R I O

Massa Falida do FRIGORÍFICO MEDIANEIRA S/A. recorre a este Colegiado (fl. 1.495) contra a decisão de primeira instância (fl. 1.487) que manteve a exigência de crédito tributário relativo ao arbitramento dos lucros da empresa nos exercícios de 1976 a 1978.

2. Em resumo, a matéria submetida a julgamento desta Câmara pode ser assim descrita:

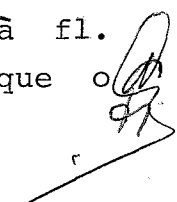
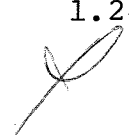
3. A postulante sofreu lançamento de ofício, com base no lucro real, em ato de fiscalização externa, nos exercícios de 1975 a 1978, nos valores de Cr\$ 4.451.660,00, Cr\$ 13.967.111,00, Cr\$ 41.204.659,00 e de Cr\$ 3.998.233,00, em face de inúmeras infrações fiscais descritas na peça inicial de fls. 1.071 a 1.082 que ensejariam a tributação com base no lucro apurado e em lucros distribuídos, sendo que, no exercício de 1978, a imposição tributária se fez apenas por lucros distribuídos.

4. A impugnação (fls. 1.088 a 1.142) arguiu as preliminares de 1) responsabilidade por substituição dos diretores do Frigorífico Medianeira S/A., 2) inexigibilidade de multa sobre sucessor, no caso, a massa falida, e 3) decadência do direito de lançar a Fazenda Pública o crédito tributário referente ao exercício de 1975; no mérito, postulou o arbitramento dos lucros diante de

inúmeras irregularidades de escrita da empresa que a tornavam desmerecedora de fé, após a realização de perícia para fixar os exatos valores em que se baseariam a determinação dos lucros pela autoridade administrativa. A primeira preliminar se assentava ao pressuposto fático de abuso de poder e violação dos estatutos e o não recolhimento de tributos por parte dos ex-dirigentes da empresa falida e, como pressuposto legal, o art. 135 do CTN (fls. 1.107 a 1.111), de sorte que havendo um responsável por substituição não se pode lançar o imposto contra o contribuinte ou o seu sucessor. Logrou sucesso nas preliminares de decadência, em relação ao exercício de 1975, e de inaplicabilidade de multa de lançamento de ofício contra a massa falida e, no mérito, quanto ao critério de determinação da base de cálculo do imposto, sucumbindo quanto à preliminar de responsabilidade por substituição e na pretendida realização prévia de perícia para o arbitramento dos lucros.

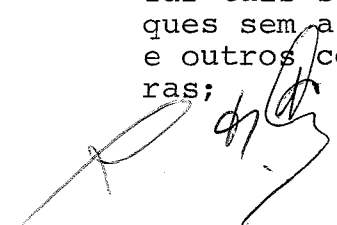
5. No julgamento de primeira instância de fls. 1.241 a 1.246, mantida pelo Superintendente da SRRF - 9a. Região Fiscal, em grau de recurso voluntário, na parte em que a Fazenda Nacional foi vencida (fls. 1.378/9), a autoridade julgadora rejeitou a preliminar de responsabilidade por substituição, com base nos arts. 135, inciso III, e 137, inciso III, alínea "c", ambos do CTN, no sentido de que a responsabilidade pelo tributo seria pessoal dos dirigentes porque a empresa possuía um Conselho Fiscal e se este sequer se reunia e não fiscalizava os atos da diretoria, como se presume pela falta de registro de reuniões no livro de ata próprio, aprovava implicitamente os atos praticados, descabendo, por outro lado, à autoridade fiscal apurar crimes e contravenções e, muito menos, a ocorrência de excesso de poder nos atos praticados pelos dirigentes das pessoas jurídicas às quais, sim, cabe o direito regressivo contra eles. A responsabilidade da massa falida pelo pagamento dos tributos está prevista nos art. 124, § 1º, inciso V, do Decreto-lei nº 7661/45, e no art. 188 do CTN.

6. Quanto ao mérito, a decisão recorrida justifica a adoção do arbitramento de lucros em inúmeros fatos colhidos na perícia judicial realizada antes da auditoria fiscal, citando-os à fl. 1.244, e conclui pela desnecessidade de perícia requerida porque o



ônus da prova é da impugnante que emitiu a duplicata. Assim, disse ela:

"24. Com efeito, o perito contador designado pelo Meritíssimo Juiz que preside o Auto de Falência, muito antes da fiscalização da Receita Federal e, independentemente de quaisquer exigências de ordem tributária, concluiu o seguinte:

- Foram intencionalmente omitidos inúmeros registros no "Livro Diário" que somente apareceram em fichas extracontábeis, mas assim mesmo fazem parte do fechamento do balanço;
  - No mês de outubro de 1976 a FRIMESA vendeu, extracontabilmente, Cr\$ ..... 30.636.270,27;
  - A escrituração da "contabilidade" era viciada, operando, em larga escala, com lançamentos extracontábeis;
  - Não existia - e nem seria possível fazê-lo - qualquer controle sobre o custo do produto;
  - Despesas referentes à "diferença de câmbio" deixaram de ser contabilizadas no exercício de 1976;
  - Mediante incontáveis atos de má fé a FRIMESA transformou o "Balanço" de 1976 na ordem de Cr\$ 52.000.000,00: de um prejuízo real e efetivo de Cr\$ 44.221.410,09 fabricou um lucro de Cr\$ 8.172.475,89;
  - Efetuaram lançamentos em nome de pessoas imaginárias, como ocorreu com o nome de ALBERTO LUIZ HASSTHOCK que figurava como grande devedor/credor do FRIMESA;
  - O Frigorífico emitiu enorme quantidade de duplicatas "frias", sacando-as contra firmas que nada deviam e contra outras que jamais existiram, descontando-as, posteriormente, na rede bancária;
  - O "caixa" da empresa estourou por incontáveis vezes. Para tentar descaracterizar tais situações foram emitidos cheques sem a suficiente provisão de fundos e outros com insuficiência de assinaturas;
- 

- Foram emitidas inúmeras notas promissórias rurais (Operação suíno papel) mediante a conivência de alguns suinocultores, todas descontadas e ou de qualquer forma negociadas com instituições financeiras, obviamente;
- Foram efetuados significantes pagamentos no caixa mediante simples lançamento de "slips", sem qualquer causa, como por exemplo ao diretor ADAIR TOMASETTO Cr\$ .. 201.687,11, a Distribuidora FRIMESA S/A., Cr\$ 749.839,94, à CEREXPORT, Cr\$ ..... 650.000,00, e assim por diante.

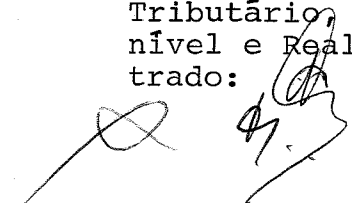
Diante das irregularidades apresentadas, na maioria dos casos, operações extracontábeis, a receita bruta da empresa não oferece confiabilidade, especialmente, porque o volume de duplicatas emitidas podem ou não ter respaldo em vendas efetivas.

26. A fiscalização comprovou de forma inequívoca a emissão de duplicatas, sem cobertura em Nota Fiscal e nem escrituração da respectiva venda e tal fato permite, até prova em contrário, a presunção de omissão de receita e cabe à impugnante apresentar provas em contrário, ou seja, de que as duplicatas realmente são frias e que não correspondem a vendas efetivas e em que montante.

27. A diligência solicitada é impertinente porque o ônus da prova é da impugnante que emitiu a duplicata. Entretanto, há de convir que realmente é difícil a comprovação do alegado pela impugnante, face à necessidade de pesquisar cada documento, desde a origem até a efetiva liquidação e diante da confissão da interessada de que a escrituração não se presta para apurar o resultado e solicitação da mesma de que o lançamento seja feito com base no lucro arbitrado, é de se tomar o montante do Ativo Imobilizado, Disponível e Realizável para arbitramento do lucro, na forma preconizada no art. 198 do RIR/66 e art. 149 do RIR/75.

28. Justifica-se este procedimento porque as contas patrimoniais são menos suscetíveis de operação extracontábeis e tanto no Auto de Infração como no Laudo Pericial do Dr. JOÃO PAULO BARTH as irregularidades nas contas patrimoniais são irrelevantes.

29. Desta forma, o lucro arbitrado e o crédito Tributário, com base no Ativo Imobilizado, Disponível e Realizável da empresa fica assim demonstrado:



| GRUPO DE CONTAS                       | 1976        | 1977        | 1978        |
|---------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| IMOBILIZADO..                         | 26.198.856  | 50.645.890  | 137.614.738 |
| DISPONÍVEL...                         | 9.719.433   | 18.982.574  | 11.977.812  |
| REALIZÁVEL...                         | 71.853.052  | 108.993.708 | 46.771.988  |
| TOTAL.....                            | 107.771.341 | 178.622.172 | 196.364.538 |
| LUCRO ARBIRA                          |             |             |             |
| DO DE 30%....                         | 32.331.402  | 53.586.651  | 58.909.361  |
| LUCRO DECLARADO .....                 | 4.974.167   | 9.153.965   | -           |
| LUCRO A TRIBUTAR.....                 | 27.357.235  | 44.432.686  | 58.909.361  |
| IMPOSTO S/RENTA C/ALÍQUOTA DE 30%.... | 8.207.170   | 13.329.805  | 17.672.808  |
| IMPOSTO S/LUCRO DISTRIBUÍDO.....      | 1.616.570   | 2.679.332   | 2.945.468   |

30. O Valor ao Ativo Imobilizado, Disponível e Realizável do exercício de 1978, em virtude da não apresentação da declaração de rendimentos do exercício, foi tomado do Laudo Pericial determinado pelo Juiz e, portanto, trata-se de valor efetivamente confirmado.

31. A adoção da forma de arbitramento do lucro, que é facultada ao fisco, não significa que não houve infração do dispositivo de legislação tributária e ilícito penal. Não cabe à fiscalização da Receita Federal definir ilícito penal, mas se constatado indícios, é dever de ofício, remeter elementos para a Procuradoria da Fazenda Nacional, para, se julgar conveniente, promover a competente denúncia ao Ministério Público para instauração do respectivo inquérito policial; a cargo do Departamento de Polícia Federal."

7. Reaberto o prazo para nova impugnação, fê-lo a recorrente (fls. 1.284 a 1.324), ratificando a preliminar de insujeição passiva em razão da responsabilidade por substituição dos diretores da empresa e pleiteando o cancelamento da exigência relativa ao exercício de 1978 dada a existência do estado falencial por sentença de 25/11/77, antes da ocorrência do fato gerador do imposto e porque feito o seu lançamento por autoridade incompetente (arts. 9, 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72) e além do pedido visto que os autuantes reconheceram o prejuízo existente e, por isso, não lançaram o imposto neste exercício. Ademais, no lançamento do exercício de 1978, dever-se-ia retificar as bases adotadas de vez que o laudo pericial não se refere àquele ano-base, que seus valores são a preço

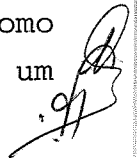
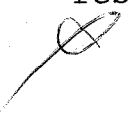
de mercado de 1978 e que a empresa houvera encerrado balanço geral em 31/12/77, com prejuízo real. Igualmente, nos exercícios de 1976 e de 1977 impunha-se o ajustamento da base de cálculo à rentabilidade do setor econômico. Por fim, quer e requer a determinação de perícia para apurar a existência de "duplicatas frias" e "simulação de capital para obtenção de maior crédito" e que influem no resultado do exercício mesmo por arbitramento, como, p.e., no valor do ativo real.

8. Como a empresa não fora notificada como determina a decisão de primeira instância (fl. 1.246), o processo retornou à autoridade preparadora para esse efeito que, atendido às fls. 1.380/2, ensejaria nova impugnação em que se reiteram razões já expendidas na impugnação anterior (fls. 1.383 a 1.433).

9. Novo julgamento às fls. 1.487/8, que ratifica os fundamentos do primeiro em relação à responsabilidade por substituição dos diretores e a desnecessidade de perícia já que os valores do Ativo Imobilizado, Disponível e Realizável que embasaram o arbitramento de lucros foram colhidos no laudo pericial determinado pelo juiz. O critério de arbitramento dos lucros fora adotado em atendimento de pedido da parte, surgindo daí outros valores que determinaram novas notificações, não transparecendo no caso falta de competência da autoridade julgadora. De outro lado, o exercício social da autuada encerrava em 31/10/77 e que o estado falencial iniciou em 25/11/77, logo o exercício de 1978 está ao alcance do fisco para lançamento de possíveis créditos tributários. O arbitramento dos lucros tem suporte no art. 149 do RIR/75.

10. Na peça recursória de fls. 1.495 a 1.555, a sucumbente renova perante o Colegiado todos os argumentos já oferecidos na fase impugnatória.

11. Relativamente à tese de responsabilidade por substituição, posta como preliminar, diz que, sendo a atividade de lançamento vinculada, impõe-se à autoridade fiscal a identificação do sujeito passivo da obrigação que tanto pode ser o contribuinte como responsável (art. 121 do CTN), discorrendo sobre o conceito de um



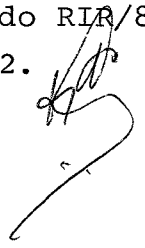
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
Acórdão nº 101-74.002

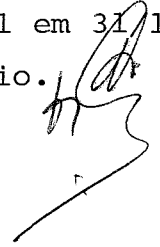
Processo nº 0935-011.308/80

e de outro com socorro à doutrina. Segundo a recorrente, a sujeição passiva indireta se resumiria, em última análise, ao caso de substituição que, prevista na lei, prevalece sobre a exigência de pagamento do tributo pelo contribuinte e pelo sucessor. De acordo com sua posição, a massa falida somente seria exigida por sucessão, se não existisse a disposição contida no art. 135, III, do CTN, agora regulada pelo art. 142, VI, do RIR/80. Após referências à doutrina favorável à tese da responsabilidade por substituição (fls. 1.503 a 1.517) assevera que no mínimo houve infração aos estatutos sociais e, neste caso, competia à autoridade administrativa identificar o substituto tributário ou o responsável por substituição, da mesma forma como vem exigindo o tributo do responsável por sucessão. Não o fazendo, lançou o imposto contra a pessoa errada e o lançamento é assim nulo de pleno direito (fls. 1.517/8).

12. Relativamente à nulidade do lançamento com base no lucro arbitrado pelo julgador de primeira instância referente ao exercício de 1978, aponta a recorrente como causa a inocorrência do fato gerador do imposto pois a sentença judicial declarou o estado de falência antes do encerramento do exercício pois o seu termo legal foi fixado em 25/09/77, enquanto o exercício social da empresa passara, de acordo com o decidido na trigésima oitava assembléia geral extraordinária (fl. 1.660), a encerrar-se em 31 de dezembro de cada ano, e, assim, o exercício de 1978, tivera como período-base 01/11/76 a 31/12/77, fato confirmado pelos autuantes (fl. 1.669). Como o único fundamento para a manutenção da exigência tributária fora a data do encerramento do exercício em 31/10/77, como afirma a decisão recorrida, e provado que o encerramento social se dera em 31 de dezembro de 1977, o lançamento seria nulo. Alicerça a sua tese nas conclusões do PN CST nº 49/77.

13. Inquina-se também de nulidade o lançamento do imposto referente ao exercício de 1978 por incompetência da autoridade lançadora e por resultar de decisão "ultra petita". Funda-se a pretensão no art. 641 do RIR/80 e nas regras dos arts. 9, 10 e 20 do Decreto nº 70.235/72.



14. No mérito, sustenta que, sendo a atividade de lançamento regradada pela lei e objetivando o arbitramento do lucro atingir os valores mais próximos dos resultados obtidos pelo contribuinte, não pode a autoridade administrativa arbitrar o lucro a seu talante devendo considerar a lucratividade de cada setor econômico porque, ao contrário, estaria praticando um desvio de poder. Para demonstrar o excesso praticado no arbitramento do lucro chama a atenção para o Demonstrativo I (Documento 08, fl. 1.678) que compara a rentabilidade do lucro arbitrado com a rentabilidade média do setor de carnes frigorificadas e industrializadas, apurada pela Revista Visão (Docs. 9, 10 e 11 — fls. 1.679 a 1.684). Possuindo o fisco listagens de rentabilidades dos setores econômicos, a fixação do lucro deve basear-se naqueles resultados, pretensão formulada pela defesa.
15. Em relação ao exercício de 1978, alega também erro de fato porque a base de cálculo do lançamento fora o ativo real avaliado a preços de mercado em 1979, no processo da falência, colhido no laudo pericial de 06/08/79 (doc. 2 - fl. 1.564 e segs.). A recorrida age com dois pesos e duas medidas quando não aceita os prejuízos apontados na perícia e dela se serve para fixar a base do lançamento.
16. Persiste em seu pedido de realização de perícia diante das inúmeras irregularidades praticadas que influenciam os valores do balanço e do erro de fato apontado ao ensejo do arbitramento dos lucros do exercício de 1978.
17. Esta Câmara, atenta às incorreções de valores referentes à receita bruta contabilizada no exercício de 1976, ao capital e ao ativo real, em face das irregularidades apontadas pela defesa, converteu o julgamento em diligência (fls. 1.688/9), objetivando a depuração do ativo real da recorrente no ano de 1976, apurando-se o exato montante do ativo imobilizado, disponível e realizável, bem assim o exato valor da receita e do capital. Igualmente, se buscava saber o montante do ativo real e capital em 31/12/77, declarando-se também a efetiva receita nesse exercício.
- 
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      Processo nº 0935-011.308/80  
Acórdão nº 101-74.002

18.                    Baixados os autos, foi a autuada intimada a apresentar o perito (fl. 1.690) o que fez, oferecendo, outrossim, os quesitos de fls. 1.696 a 1.698 dos quais esta Câmara consideraria o de nº "a.10" (fl. 1.697) como inadequado, e alguns outros impertinentes (primeira parte do quesito "a.11", todo o quesito "a.12" e os "b.1", "b.2", "b.3", "c.1", "c.2", "c.3" e "c.4").

19.                    Todavia, a perícia não se fez nos termos do art. 18 e seus §§ e, em face do justo reclamo da recorrente e visando a correção das falhas apontadas, manteve a conversão do julgamento em diligência, consoante resolução de fls. 1.793 a 1.795.

20.                    As conclusões da perícia realizada estão consubstanciadas no laudo de fls. 2.670 a 2.702, e o parecer fiscal solicitado pela Câmara à fl. 2.705, ambos lidos na íntegra para melhor conhecimento do Plenário.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
Acórdão nº 101-74.002

Processo nº 0935-011.308/80

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

21. Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo co  
nhecimento.

PRELIMINARES

22. As preliminares de nulidade serão examinadas na  
ordem em que foram apresentadas na peça recursal.

"Insujeição passiva em virtude da responsabili-  
dade por substituição dos diretores da falida."

23. Esta questão preliminar se assenta no pressupos-  
to fáctico das irregularidades praticadas pelos ex-diretores da em-  
presa que, segundo o laudo pericial do juízo de falência (fls. 1144  
a 1194) e a exposição da sindicatura da falência (fls. 1.195 a 1.219),  
ensejavam irregularidades múltiplas, caracterizando abuso de poder  
e violação dos estatutos sociais e tem como pressuposto legal a dis  
posição do art. 135, inciso III, do CTN, assim redigido:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos  
créditos correspondentes às obrigações tributá-  
rias resultantes de atos praticados com excesso  
de poderes, ou infração de lei, contrato social  
ou estatutos:

- I - ... "omissis" ...
- II - ... "omissis" ...
- III - os diretores, gerentes ou representantes de  
pessoas jurídicas de direito privado."

24. Inicialmente, é preciso se ter em linha de conta  
que o dispositivo não é auto-aplicável, dependendo de sua adoção pe-  
la lei particular de cada imposto para que possa ser empregado lici-  
tamente pela autoridade fiscal. Na verdade, é um instrumento que a  
lei nacional, que dita normas gerais de direito tributário confere  
ao legislador ordinário para a realização do bem comum.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.002

25. Nesse sentido, diz Fábio Fanucchi, em seu Curso de Direito Tributário, Editora Resenha Tributária, 3a. Edição, vol. I, pag. 252, ao tratar da responsabilidade tributária, que:

"Tenha-se em vista, porém, que a responsabilidade só se transfere a terceiro por força de disposição expressa de lei específica ao tributo, não bastando, para que ocorra a transferência, a alegação de que o CTN já a consagra. O Código apenas aponta caminhos legítimos ao legislador. Suas regras não se bastam neste assunto para terem aplicação, diante do silêncio da legislação específica ao tributo."

26. E o legislador ordinário reserva esse poder para os casos em que entenda realmente necessário, em cada tributo, como, p.e., na hipótese da distribuição disfarçada de lucros em que o administrador, sócio ou titular, que infringiu a legislação fiscal e auferiu os benefícios econômicos da operação, responde pessoalmente pelo imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 62, § 1º).

27. Mas, ainda que, por absurdo, se entendesse auto-aplicável o dispositivo do CTN e apenas para argumentar, impunha-se o exame das particularidades de que se reveste o caso para se concluir que ainda aí a tese da responsabilidade por substituição não teria lugar na espécie. Senão vejamos:

28. As irregularidades consignadas pelo perito judicial foram sintetizadas em vinte e nove itens (fls. 1.190 a 1.193) e todas teriam como objetivo simular situação econômica boa, a fim de obter recursos financeiros nos estabelecimentos de crédito, ou dissimular omissão de receitas operacionais, representada por saldo credor de caixa, desvio de bens e outras práticas ruinosas para os seus credores.

29. Todos esses procedimentos precisavam de um respaldo contábil e, por isso, a sua contabilidade, embora aparentemente revestida das formalidades legais, intrinsecamente continham vícios de toda espécie e as irregularidades eram tão numerosas e as variadas que o fechamento do balanço da empresa foi considerado pelo perito

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
Acórdão nº 101-74.002

judicial "um malabarismo invejável".

30. Obviamente que a perícia então desenvolvida fora determinada para se verificar a situação falencial ou não da empresa, e era natural que, atenta aos interesses dos credores dela, se houvesse dado relevo e profundidade às transações em que estes eram prejudicados com a falsa aparência de uma situação econômica estável. Não se tratava de uma perícia fiscal, e assim os interesses da Fazenda Pública, ressaltados os créditos tributários autolancados não mereceriam ênfase naquela oportunidade e, muito menos, apuração, cuja competência era da autoridade fiscal, como se sabe.

31. De certa forma, os deslizes praticados pelos dirigentes estavam voltados à sobrevivência da empresa e, portanto, no interesse direto dela e indireto de seus acionistas, embora em prejuízo de terceiros, dentre os quais se perfila a Fazenda Pública.

32. Daí merecer restrições a pretensão de se responsabilizar pessoalmente os diretores por eventuais créditos tributários decorrentes desses atos se os resultados econômicos deles favoreciam à pessoa jurídica, mormente porque aí se estaria propiciando à sociedade e aos seus sucessores um enriquecimento sem causa, o que constitui, uma aberração jurídica. Somente na parte em que se locupletassem dos resultados e nos limites deles se poderia tributar as pessoas físicas dos dirigentes, de acordo com a sistemática do imposto de renda e o próprio conceito do fato gerador do imposto (CTN art. 43), dado que haveria, dessa forma, aquisição de disponibilidade por parte deles. A transferência da responsabilidade como preconizada equivaleria a uma penalidade sem previsão legal.

33. A lei quer resguardar o patrimônio da empresa e não dilapidar o do sócio.

34. A prática de atos com excessos de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos não pode ser razão



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.002

suficiente para a transferência da responsabilidade tributária, porque se assim fosse apenas os diretores, gerentes ou representantes seriam sujeitos passivos de obrigação tributária, uma vez que toda infração fiscal importa em violação da lei. Estatuto social algum autorizaria tal procedimento, sendo manifesto o abuso de poder em tal situação.

35. De todo o exposto, infere-se que não se pode interpretar isoladamente o art. 135 do CTN, fora do sistema em que se integra, harmonizando-o com outras disposições do próprio CTN (arts. 43, 45, "caput") e na Constituição Federal (art. 153, §§ 2º, 3º e 29) que, por certo, seriam trazidos à colação pelos dirigentes se pressurosamente, a autoridade julgadora, induzida pela bem engendrada preliminar da impugnação fiscal, os responsabilizasse indevidamente.

36. De resto, como a tributação se fez com base em lucro arbitrado, conseqüente da capacidade de escrita fiscal de fazer fé perante terceiros e incapaz de justificar a tributação com base no lucro real, como afirmou a então impugnante à fl. 1.134 para pleitear a determinação dos lucros pela autoridade fiscal (fls. 1.138), no que obteve êxito (fl. 1.241), não se pode realmente pleitear a assunção, via fiscal, do ônus do imposto pelos dirigentes, a não ser que se entenda que toda vez que houver arbitramento de lucros de empresa deva-se aplicar o disposto no art. 135, III, do CTN, o que seria um contra-senso porque a empresa ficaria com o bônus dos ganhos não contabilizados regularmente e o dirigente com o ônus do tributo e da multa devidos pela pessoa jurídica, além do imposto e multa que lhe cabe, segundo a legislação própria, sempre que houver arbitramento de lucros.



37. Desta forma, houve-se com acerto a autoridade lançadora na identificação do sujeito passivo, não merecendo acolhida a preliminar de nulidade ora examinada.

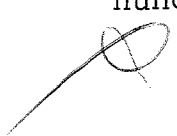
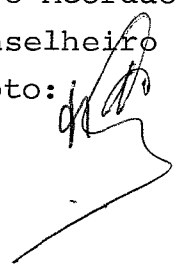
"Nulidade do lançamento com base no lucro arbitrado pelo julgador de primeira instância referente ao exercício de 1978, ano-base de 1977."

38. O exercício de 1978, período-base de 1977, está, como afirmou o julgador singular, ao alcance do fisco para lançamento de possíveis créditos tributários, ainda com o exercício social da empresa se estendendo a 31/12/77.

39. E isto porque, como se sabe, a declaração de falência não implica na extinção pura e simples da empresa, apenas a administração do seu patrimônio é retirado das mãos dos ex-dirigentes para as do síndico nomeado pelo juízo competente, perdendo o falido também a disposição de seus bens e direitos (Decreto-lei nº 7.661/45, art. 40). Mas a sociedade nem por isso perde a sua personalidade e existência que perdura até a sua extinção que se dá após o período de liquidação em que o síndico promove a realização do ativo previamente arrecadado (art. 70) e o pagamento do passivo reconhecido (art. 114). Como se vê, o ato judicial apenas deflagra o processo de dissolução.

40. A circunstância do fato gerador do imposto ser complexo e só se aperfeiçoar ao final do período-base não modifica a realidade de que o contribuinte deverá ser tributado pelos resultados auferidos no período. Não fora assim, bastaria que os sócios extinguissem a pessoa jurídica antes do encerramento do seu exercício social para, alegando inoccorrência do fato gerador, escapar ao dever social e legal de pagar o imposto, no exercício de corresponsabilidade.

41. Ao examinar os efeitos da liquidação, no brilhante voto que embasou o Acórdão nº 101-73.309, de 11/05/82, desta Câmara, o preclaro Conselheiro Sylvio Rodrigues emitiu o seguinte pronunciamento, que adoto:



"A liquidação não implica na imediata extinção da empresa para que esta não se sujeite às obrigações fiscais tão logo seja decretada a liquidação.

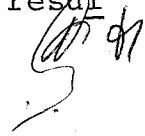
Interrompida a normalidade da vida empresarial pela paralisação de suas atividades, o item 4 do Parecer Normativo CST nº 191, de 28/06/1972, esclarece que o liquidante deve manter a escrituração de suas operações, levantar balanços periódicos, apresentar declaração de rendimentos, pagar os tributos e cumprir todas as demais obrigações previstas na legislação tributária.

A tese da defesa é a de que sendo a liquidação extrajudicial igual à falência, a massa falida está destituída de personalidade jurídica e, destarte, desobrigada de prestar declaração e pagar os créditos tributários apurados após a decretação da liquidação extrajudicial declarada pelo Banco Central do Brasil. Com isto está ela fazendo confusão entre liquidação e extinção.

A liquidação e a extinção de firma ou sociedade são fases distintas de um processo de dissolução de pessoa jurídica, tanto que o art. 130 do RIR/75 ordena que "no exercício em que se verificar a extinção, a firma ou sociedade, além da declaração correspondente aos resultados do ano-base, deverá apresentar a relativa aos resultados do período imediato até a data da extinção".

O fato é que a personalidade jurídica não se extingue no exato momento em que se decreta a liquidação extrajudicial, porquanto, o que se verifica das disposições tributárias é o seu prolongamento até o final da liquidação, em consonância com o que dispõe a Lei de Falências (Decreto-lei nº 7.661, de 21/06/1945, art. 114 e seguintes). Enquanto perdura a realização do ativo e se apuram as responsabilidades passivas, as obrigações fiscais da firma ou sociedade em liquidação não sofrem solução de continuidade alguma para que deixem de ser cumpridas as obrigações tributárias, só ocorrendo a dispensa da apresentação da declaração de rendimentos se entre o momento de decretação da liquidação e o instante da últimação desta, não houver ocorrência de fato gerador de imposto. Acontece, porém, que o caso em exame é anterior à decretação da liquidação extrajudicial.

Mesmo em relação ao ano-base de 1975, ainda que se possa imaginar que o caso em exame não seja anterior à decretação da liquidação extrajudicial e ainda que após esse ato não se tenha praticado atividade específica alguma, da qual resul

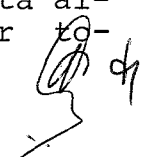
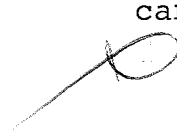


tassem rendimento sujeito a tributo, haja vistas para o período de 01/01/1975 a 19/06/1975, antecedente à data daquela decretação - 20/06/1975, publicado no D.O. de 27/06/1975, fls. 46/47, durante o qual a empresa praticou operações inerentes à atividade que se propusera explorar. Improcede, portanto, a arguição da defesa em dizer que o procedimento fiscal labora com sofismas, quando afirma que o exame abrange período anterior à decretação da liquidação extrajudicial, constantes dos autos. Lembre-se a defesa que, por não se tratar de início de negócio nem de extinção de empresa que estaria ocorrendo no ano de 1975, mas apenas decretação de liquidação extrajudicial, que ainda não se ultimara, o exercício fiscal compreende o período de um ano por inteiro, e não parte de um ano, para se admitir que a declaração de rendimentos com base no balanço encerrado em 31/12/1975 só deveria conter o período de 20/06/1975 a 31 de dezembro de 1975.

Revela-se, portanto, perfeita a observação fiscal, à fls. 89/90, quando, referindo-se aos Pareceres Normativos CST nºs. 49/77 e 56/79, e bem assim ao Parecer CST nº 1.100/80, diz:

"... a dispensa de apresentação da declaração de rendimentos somente abrange o período que vai da decretação da liquidação até a ultimação dessa mesma liquidação e desde que não ocorra nenhuma atividade nesse período, nem continuação do negócio, caso em que se configura a existência de prática de atos inerentes à pessoa jurídica, quer se entenda "de jure" quer se entenda "de facto". O entendimento daqueles pareceres é perfeitamente compreensível visto que uma empresa em liquidação, no período compreendido entre a sua decretação até a sua ultimação, sem continuação de negócio, não apresenta as condições exigidas pela legislação do Imposto de Renda para a tributação da pessoa jurídica, que é o lucro, visto que a sua atividade está paralisada. Daí, a conclusão dos Pareceres Normativos citados, de que somente haverá tributação na pessoa do sócio, seja ele pessoa física ou jurídica, depois de ultimada a liquidação e relativa à "restituição de capital" (subitem 4.3 do Parecer Normativo nº 49/77 e subitem 3.2 do Parecer Normativo — CST nº 56/79).

14. Assim, o período anterior à decretação da liquidação extrajudicial — Lei nº 6.024/74, que é o caso sob exame, esta alcançado pela tributação, visto reunir to-

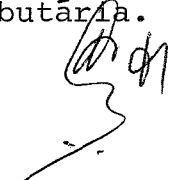


das as características necessárias à tributação: a empresa estava em pleno funcionamento; houve lucro a tributar; além da obrigação de apresentação de declaração de rendimentos estabelecida em Lei, que está em pleno vigor (art. 51 do Decreto-lei nº 5.844/43, art. 127 do RIR/75 — Decreto nº 76.186/75, art. 37, § 2º da Lei nº 4.506/64, art. 151 do RIR/75 — Decreto nº 76.186/75, art. 41 da Lei nº 4.506/64 e artigo 152 do RIR/75 — Decreto nº 76.186/75).

15. Embora a lei seja clara quanto à apresentação de declaração de rendimentos até ultimar-se a liquidação, de um modo geral, não diferenciando a judicial da extrajudicial ou voluntária, a dispensa de apresentação de declaração de rendimentos relativa ao período sem movimento das atividades normais da empresa e sem nenhum fato ou ato jurídico ou econômico que gere imposto, a não apresentação de declaração de rendimentos relativa a esse período não implica em isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário, que deve estar impressa literalmente na lei tributária (art. 111 do Código Tributário Nacional).

16. Assim, o caso sob exame é de liquidação extrajudicial, prevista na Lei nº 6.024/74, decretada em 16/06/75 e publicada no Diário Oficial em 27/06/75, conforme documento de fl. 46. A empresa manteve suas atividades normais até aquela data e o liquidante apresentou a declaração de rendimentos relativa ao ano de 1975, exercício de 1976, na conformidade do art. 129 do RIR/75 — Decreto nº 76.186/75 e item 04 do Parecer Normativo nº 191/72 e item 3 do Parecer Normativo nº 254/72. Quanto à declaração do ano de 1974, exercício de 1975, foi apresentada normalmente pelo representante legal da empresa, à época."

Compreende-se, assim, que a dispensa da prestação de declaração de rendimentos por empresa em liquidação só abrange o período em que está sendo ultimada a sua dissolução e ainda sob a condição de que não tenha exercido atividade, da qual resulte fato gerador de imposto, porquanto tal dispensa não implica em exoneração de pagamento de tributo, mas apenas como decorrência de circunstâncias de subentender-se que, em não havendo prática de atividade alguma, inócorra a apuração de rendimentos sujeitos à incidência tributária.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.002

Em suma: a dispensa da prestação da declaração de rendimentos não redundava em isenção do imposto, por isso se na fase de liquidação a empresa auferir valores tributáveis, semelhante dispensa, não expressamente determinada em lei, deixa de ser permitida, devendo a empresa proceder normalmente à entrega da declaração de rendimentos.

Todavia, seja qual for a circunstância, no exercício em que a empresa se liquidar definitivamente, extinguindo-se, a declaração de rendimentos, que comporte a parte final da liquidação, há de ser imediatamente apresentada."

42. Esclareça-se que a existência dos alegados prejuízos no período-base se fez com apoio em escrituração comercial eivada de erros e incapaz de determinar com exatidão os verdadeiros resultados obtidos e que, "ipso facto", serviu de argumento para a defesa pleitear que a tributação se fizesse por lucro arbitrado ante a absoluta falta de credibilidade da escrita.

43. o fato de o pedido referir-se apenas aos exercícios de 1976 e de 1977 é irrelevante, posto que a autoridade fiscal compete velar pelo crédito tributário e ao determinar o lançamento do imposto, o Delegado da Receita agia não como julgador apenas, mas também como chefe da repartição lançadora, realidade que pode ser criticada mas que não se pode desconhecer porque legalmente (Decreto nº 70.235/72, art. 25, I, "a") aquela autoridade tem o poder de julgar em primeira instância. Não se pode confundir o "mundo do ser" com o "mundo do dever ser". E a confusão à defesa não aproveita.

44. Ora, se toda a contabilidade, e não apenas a escrituração referente aos exercícios de 1976 e de 1977 continha vícios cantados e decantados pela própria defesa e que a tornava imprestável à tributação com base no lucro real, até mesmo por um imperativo de coerência e consciência caberia ao julgador mudar o critério de determinação da base de cálculo do imposto referente a todo o período fiscalizado, não ficando ela tolhida pelo pedido da im

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      Processo nº 0935-011.308/80  
Acórdão nº 101-74.002

pugnante se referir a dois períodos apenas.

45.                    E mais. O autuante apenas não lançara imposto sobre lucros realizados no exercício de 1978 porque se louvara na escrituração da empresa, apesar de não oferecer ela condições mínimas de segurança para o lançamento com base nos resultados contábeis. Assim, como a aceitara para tributar a sociedade nos exercícios de 1976 e de 1977, por dever de coerência, aceitou-a o fiscal para lançar o imposto no exercício seguinte exclusivamente sobre os lucros distribuídos.

46.                    O perito do juízo da falência tinha que desenvolver o seu trabalho sobre os elementos contábeis de que dispunha, introduzindo as correções possíveis em face de elementos que obtivesse para atingir resultados possíveis embora não exatas, posto que todas as irregularidades não se podem detectar. Impunha-se-lhe chegar a uma conclusão, sempre a partir da contabilidade existente.

47.                    A Fazenda Pública, contudo, na proteção do crédito tributário, não está sujeita a essa limitação, pois a lei lhe assegura, no caso de a escrituração não merecer fé, o recurso de arbitrar os lucros. E foi esse o caminho que, com inegável acerto, a autoridade fiscal trilhou.

48.                    No que tange à incompetência do Delegado da Receita Federal para efetuar o lançamento do imposto também não merece melhor resultado a preliminar de nulidade oferecida.

49.                    O lançamento do imposto não é ato privativo do fiscal de tributos federais em ato de fiscalização externa e formalizado no auto de infração, podendo resultar de procedimentos internos da repartição fiscal que se exteorizaram através da notificação fiscal.

50.                    Basta consultar o art. 142 do CTN e o Decreto nº 70.235/72, art. 9º, para se ter essa compreensão.



51. A lei nacional diz que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, mais precisamente dos órgãos da Secretaria da Receita Federal como esclarece o art. 630, do RIR/80, e a autoridade maior de competência em matéria fiscal na sua jurisdição, é exatamente o Delegado da Receita Federal autor do arbitramento formalizado em notificação fiscal que, embora omitida inicialmente pelo órgão preparador foi adotada (fls. 1.380 a 1.382), propiciando va impugnação da parte (fls. 1.383 e seguintes).

52. O Delegado da Receita Federal tanto poderia, assim, julgar o feito em um instrumento e noutro lançar o imposto, como, numa mesma peça converter a base do imposto de lucro real para lucro arbitrado, sem que do ato houvesse prejuízo para a parte.

53. Efetuar o desdobramento por puro amor a formalismos, atentando contra o princípio da economia processual, não faz sentido.

39. A realização de nova ação fiscal então, é totalmente despicienda.

55. Da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Amador Outereiro Fernández, presidente desta Câmara, recolhemos os seguintes ensinamentos constantes do voto que proferiu ao ensejo do julgamento do Recurso nº 82.880, e que também serviu de suporte ao Acórdão nº 101-72.199, de 06/04/81, desta Câmara, e que por seus judiciosos fundamentos, merecem acolhida e transcrição:

"Outra peculiaridade do ato administrativo de lançamento é que enquanto não inscrito o débito, ele é passível de aperfeiçoamento em todas as fases do procedimento administrativo, ressalva das nulidades referentes à incompetência do agente e à preterição do direito de defesa, estabelecendo o art. 142 do C.T.N., in verbis:

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tri

Acórdão nº 101-74.002

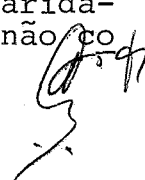
buto devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Ora, ao contrário do que ocorre na esfera do Judiciário em que a relação jurídico-processual é uma relação trilateral, de que participam o autor, o réu e o juiz (jugador); na esfera administrativa, em vista da peculiaridade do nosso procedimento administrativo-fiscal, perante o primeiro grau de jurisdição administrativa, algumas autoridades administrativas podem ter dupla função: de lançadoras e de julgadoras.

Com efeito, não estando expressamente indicadas quais são as autoridades administrativas a que se refere o art. 142 do C.T.N., isto é, na ausência de norma que arrole aquelas autoridades, sempre se entendeu que, na área externa, em razão de taxativa determinação legal, somente o corpo fiscal tem competência para formalizar a exigência fiscal; na área interna, todavia, toda a linha hierárquica direta da Administração Tributária ou seja, excluídas as autoridades departamentais de assessoramento: Coordenadores de Sistema, e os Conselhos, que não integram a linha hierárquica da Administração Fiscal, desde o seu chefe maior, que é o Secretário da Receita Federal, até o chefe de Seção da Inspeção da Receita Federal, inclusive os servidores a quem aqueles tenham delegado tal competência (com exceção do Agente Fiscal, que não carece de tal autorização), passando, portanto, pelo Superintendente, Delegado e Inspetor da Receita Federal, tem competência para formalizar e aperfeiçoar a exigência do crédito fiscal, cada qual, evidentemente, na fase própria pertinente, isto é, quando por determinação legal, seja a sua vez de intervir no procedimento administrativo-fiscal.

Quando estas autoridades administrativas têm a competência para julgar, elas, simultaneamente, revestem a dupla função de autoridade administrativa, com competência para a constituição do crédito tributário, a que se reporta o art. 142 do C.T.N., e de autoridade julgadora, como previsto no Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72 e respectiva legislação alteradora.

Segundo o conteúdo do ato que praticarem é que se revelará a qualidade em que intervierem no procedimento, podendo ser, exclusivamente, administrativa ou julgadora, ou administrativa e julgadora ao mesmo tempo, em razão das peculiaridades do procedimento administrativo. Quando não co



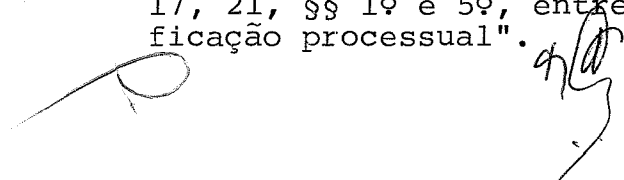
Acórdão nº 101-74.002

locam fim à fase processual, participam do processo como meras autoridades administrativas; se simplesmente se limitam a confirmar ou a extinguir, em caráter definitivo ou sujeito a posterior ratificação, o crédito tributário: eles desempenham a função jurisdicional administrativa; finalmente, desempenham a dupla função - administrativa e julgadora - quando, além de colocar fim à fase processual, aperfeiçoam o ato administrativo (ato este que, em vista da peculiaridade de nosso sistema jurídico, está sempre sujeito à revisão judicial, quer em razão de seu conteúdo, quer de sua forma - daí o disposto no art. 173, inciso II, do CTN - e dele se utiliza a administração, inicialmente como instrumento - provisório, a fim de que o Poder Público possa postular em Juízo o que lhe é devido.

Por vezes, a autoridade administrativa e julgadora, embora tenha posto fim àquela fase processual em que ela interveio, para lograr seu objetivo de aperfeiçoamento do ato administrativo de lançamento fiscal: cerceia o direito de defesa do contribuinte (um dos dois casos de nulidade do ato): quer, quando exige nova penalidade; quer, quando formula qualquer outra exigência sem que o contribuinte sobre ela se tenha pronunciado. Nestes casos, como se observa da remansosa jurisprudência, o Conselho não torna insubsistente a alteração introduzida pela autoridade a quo, mas faz voltar os autos à mesma autoridade para que, à vista dos esclarecimentos prestados pela primeira vez sobre a matéria pelo contribuinte, ela confirme ou não a exigência fiscal.

Finalmente, não há como confundir a autoridade administrativa lançadora ou julgadora com a autoridade preparadora do processo a que se refere o art. 24 do Processo Administrativo-Fiscal, que nos termos do supracitado dispositivo é a autoridade local encarregada da administração do tributo.

Salvo quando a autoridade preparadora é o próprio Inspetor, Delegado ou Superintendente da Receita Federal e os atos por estas determinados destinam-se a esclarecer qualquer dúvida para a prática do ato jurisdicional administrativo os atos praticados pela autoridade preparadora, além de não se confundirem com os da autoridade lançadora, estão expressamente enunciados no aludido diploma, conforme o estabelecido nos arts. 6º, 17, 21, §§ 1º e 5º, entre outros, de menor significação processual".



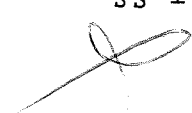
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.002

## DO MÉRITO

56. Como bem assinalou a autoridade julgadora e os autos ratificam, a escrita da empresa pelos inúmeros vícios de tectados era imprestável para determinar o seu lucro real.
57. A perícia realizada por recomendações da Câmara, com vista ao esclarecimento das dúvidas de seus membros, se de um lado confirma a ocorrência de práticas voltadas a provocar resultados positivos para obtenção de recursos financeiros, por outro reconhece a inidoneidade da escrita para indicar o resultado correto, não só pela balbúrdia na composição do Diário como pela falta de grande quantidade de documentos (fls. 2689).
58. Daí, não se poder considerar qualquer resultado por ela registrado, seja de lucros ou de prejuízos.
59. Como já se disse no parágrafo 32, a Fazenda Pública tem a prerrogativa legal de lançar mão do arbitramento de lucros sempre que a escrituração não estiver de acordo com as leis comerciais e fiscais e, em consequência, não se tiver a garantia de certeza quanto aos resultados apurados e a fiscalização não puder determiná-los senão recompondo a própria escrita. É uma salvaguarda do crédito tributário. Diferentemente, o perito do Juízo da Falência não pode lançar mão desse processo e, por isso, partindo dos elementos de que dispunha procurou chegar a resultado possíveis.
60. Nesse sentido, dispunha a legislação aplicável à época da ocorrência do fato gerador, consolidada no art. 149 do RIR/75, "in verbis":

"Art. 149. A falta de escrituração de acordo com as disposições das leis comerciais e fiscais dará ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro à razão de 30% (trinta por cento) sobre as somas dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e a longo prazo, ou de 15% (quinze por cento) a 50% (cinquenta por cento) do capital ou da receita bruta definida nos §§ 1º e 2º do art. 146, a juízo da autoridade



Acórdão nº 101-74.002

lançadora, observada a natureza do negócio (Lei nº 2354/54, art. 2º, e Lei nº 3470/58, art.29)!"

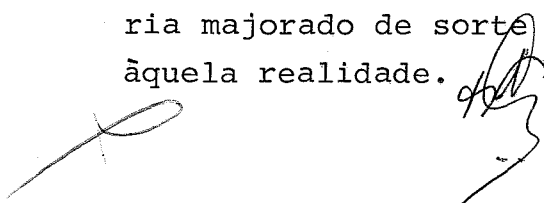
61. Na escolha do critério de arbitramento, cumpre afastar, desde logo, o argumento de que o lucro arbitrado deva observar a rentabilidade média do setor, pois além de estranha ao dispositivo retrotranscrito, a prática se constituiria em estímulo para que as empresas com resultados superiores ao parâmetro deixassem de atender as obrigações acessórias necessárias à determinação de seus lucros, beneficiando-se dessa prática.

62. Na demonstração de índices médios apresentada pela defesa (fls. 1681), pode-se verificar a grande variabilidade de resultados das empresas do setor, sendo que em diversas a margem de lucratividade transcende a 15% por cento.

63. Tais informações têm como fonte as próprias empresas e não são conferidas em perícia fiscal, daí não se poder tomar como parâmetro para limitação do arbitramento. A se tomar como modelo a empresa fiscalizada vê-se, desde logo, a impossibilidade da pretensão. E em quantas outras se repetiria a experiência? Ninguém pode "a priori" saber.

64. A adoção da receita bruta como base de arbitramento é o critério predominante na jurisprudência administrativa, por ser o que mais se aproxima do lucro real nas atividades comerciais e industriais e tanto assim é que a experiência haurida nos casos ocorrentes veio a se corporificar em mandamento legal, mais exatamente no art. 7º do Dec. lei 1648/78.

65. Por outro lado, também entendia a jurisprudência que, na primeira vez em que se arbitrassem os lucros, ainda que o lançamento alcançasse mais de um exercício, deveria a autoridade adotar para todos a percentagem mínima de 15%, salvo se houvesse provas materiais de que o lucro seria superior ao valor arbitrado com aquele percentual, hipótese em que o índice seria majorado de sorte a ajustar-se a base de cálculo do imposto àquela realidade.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.002

66. Poder-se-ia objetar que, quando do arbitramento de lucros pelo Delegado da Receita Federal, dúvidas havia sobre a exatidão da receita bruta e, por isso, ela deveria ser afastada como critério de arbitramento e assim, a adoção da soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável seria a base mais segura para o arbitramento.

67. No entanto, a perícia realizada (fls. 2670 a 2695) veio demonstrar que as práticas adotadas pela empresa tanto afetavam o valor correto da receita bruta, como a soma do ativo real, que de certa forma é produto dela. E mais que isso depurou todas essas contas, de sorte a oferecer ao julgador de segunda instância valores reais, ou que mais se aproximavam da realidade, dentro dos elementos de que dispunham os peritos, merecendo a conclusão destes o aval da fiscalização (fls. 2705).

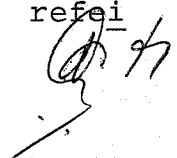
68. Assim, é que ficou ali apurado que o valor da receita bruta era da ordem de Cr\$ 181.354.318,16 e de Cr\$ ... 262.777.272,25, respectivamente nos exercícios de 1977 e de 1978.

69. A receita bruta do exercício de 1976, embora não excluída na perícia mandada realizar pela Câmara, foi confessada pela própria recorrente como sendo da ordem de Cr\$ ..... 144.346.371,00 (fls. 1137), valor ratificado por seu perito às fls. 2698.

70. Diante do exposto, o arbitramento com base na soma dos valores do ativo perde a sua razão de sere nada mais justo do que se restabelecer nesta assentada o primado da receita bruta, preterido pela decisão "a quo".

71. Portanto, deve-se atender a empresa em sua pretensão de ver os seus lucros arbitrados, é de se adotar como base de cálculo do arbitramento a receita bruta, cujo montante teve a a-quiescência do próprio perito contador.

72. Para tanto, os cálculos de fls. 1245 são refei



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.002

tos da seguinte forma:

|                                         | Ex. 1976    | Ex. 1977    | Ex. 1978    |
|-----------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Receita bruta                           | 144.346.371 | 181.354.318 | 262.777.272 |
| Lucro arbitrado de 15%                  | 21.651.955  | 27.203.147  | 39.416.590  |
| Lucro declarado                         | 4.974.167   | 9.153.965   | —           |
| Lucro a tributar                        | 16.677.788  | 18.049.182  | 39.416.590  |
| Imposto de Renda com<br>alíquota de 30% | 5.003.336   | 5.414.754   | 11.824.977  |
| Imposto s/lucro dist.                   | 1.082.597   | 1.360.157   | 1.970.829   |

Nesta ordem de considerações, rejeito as preliminares argüidas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a exigência de imposto com base no lucro arbitrado, nos exercícios de 1976 a 1978, a Cr\$5.003.336,00, Cr\$ 5.414.754,00 e Cr\$ 11.824.977,00, respectivamente, e o imposto sobre lucros distribuídos para Cr\$ 1.082.597,00, Cr\$ .... 1.360.157,00 e Cr\$ 1.970.829,00, nos mesmos exercícios e na ordem indicada.

  
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR