



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 04 DE MAIO de 19 82

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.221

Recurso nº RP/104-0.065

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: ANA MARIA FALCHETTI BOVERIO (FIRMA INDIVIDUAL)

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - O início de procedimento ex officio não serve de fundamento para o arbitramento do lucro. Necessário se faz a verificação dos pressupostos que o autorizam e a observância da precedência quanto aos critérios a serem adotados no seu cálculo. Distinção entre procedimento de ofício e arbitramento de lucro. A falta de apresentação de declaração de rendimentos e a subsequente omissão na prestação de esclarecimentos não foram arrolados pela lei como fundamento para o arbitramento do lucro. Compatibilidade entre o disposto nos arts. 77 e 78 do Decreto — -lei nº 5.844, de 1943, e as normas do Decreto-lei nº 1.648/78. "Os elementos de que se dispuser" (a que se refere o DL 5.844/43) não são somente os constantes na repartição mas também os que se encontram à disposição do Fisco no domicílio do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões (DF) em 04 de maio de 1982

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

v.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse
lheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNER GON-
ÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES
e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0140-004.034/81-26

RECURSO N.º: RP/104-0.065

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.221

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: ANA MARIA FALCHETTI BOVERIO (FIRMA INDIVIDUAL -
CGC nº 03.746.674/0001-28)

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28/03/79, recorre à Fazenda Nacional, pelo seu Representante junto à Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes - conforme petição de fls. 30/33, datada de 13/11/81 e dirigida a esta Câmara Superior - da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 06/10/81, e consubstanciada no Acórdão nº-104-02.319 (fls. 24/28), da qual teve vista oficial em sessão de 06/11/81.

A razão do litígio foi assim sumariada no primeiro parágrafo da fundamentação da decisão singular de fls. 13/14:

"Intimada aos 13/11/80 a apresentar declaração de rendimentos do exercício de 1980 (fls. 04) a reclamante deixou no esquecimento qualquer resposta. À vista do silêncio da contribuinte a fiscalização procedeu à notificação do lançamento, arbitrando o lucro com os elementos de que dispunha conforme determina o art. 8º, § 4º, do Decreto-lei nº 1.648/78, no caso, o lucro líquido do exercício anterior ajustado nos termos da IN-SRF nº 108/80, item I, letra "a" (fls. 03/08)."

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº CSRF/01-0.221

No Recurso Voluntário nº 83.683, dirigido ao Primeiro Conselho de Contribuintes, disse a notificada:

"a) Que a sua firma deu atenção à Notificação para entrega da Decl. I.R.- Acontece porém que na ocasião fui informada por um monitor da Receita Federal, que por se tratar de final de ano (de zembro) deveria aguardar sair os novos formulários de I.R. baseada nesta informação fiquei tranquila achando que não teria maiores complicações. Quando de posse dos novos formulários, recebi reciprocamente uma Notificação, agora já do arbitramento.

b) Estamos enviando xerox da decl. I.R. na qual verifica-se que houve prejuízo, e como tal suplicamos ao espírito de humanidade dos DD. Membros deste Egrégio Conselho, no sentido de que se seja reconsiderada a entrega da declaração que segue cópia em anexo, e o respectivo arquivamento da Notificação do arbitramento."

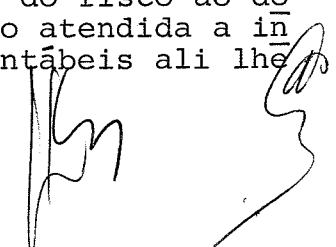
A decisão recorrida por sete votos contra um deu provimento ao recurso, sob o fundamento de que:

"Uma coisa é, porém, o lançamento de ofício e outra o arbitramento do lucro.

Na determinação do arbitramento do lucro, há de observar-se que, entre as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.648/78, não consta que ele se faça por simples falta da declaração de rendimentos.

Embora o art. 485, alínea "a", do RIR/75 (art. 678, inciso I, do RIR/80) determine que o lançamento de ofício far-se-á arbitrando os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, torna-se necessário compreender o verdadeiro significado da expressão "mediante os elementos de que se dispuser".

Assim, de início, cabe a autoridade fiscal, quando observar falta da declaração de rendimentos, é o de saber se por ventura se trata de contribuinte sujeita à tributação com base no lucro real, se mantém escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e se elaborou as demonstrações financeiras como prevê o § 4º, art. 7º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77 (art. 7º, inciso I, Decreto-lei nº 1.648/78). Assim sendo, não se dispensa a ida do representante do fisco ao domicílio da contribuinte, quando não atendida a intimação, porquanto os elementos contábeis ali lhe



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº CSRF/01-0.221

são franqueados e se encontram à sua disposição inclusive, se for o caso de não estarem sendo atendidos os requisitos da lei para deferir-se a tributação pelo lucro real, tem ele a oportunidade de levantar o montante da receita bruta sobre a qual ocorre, de preferência, o arbitramento do lucro.

No presente caso, o arbitramento foi feito internamente na repartição, não se preocupando a autoridade fiscal de apurar a receita bruta."

Contra essa decisão foi apresentado o Recurso Especial nº RP/104-0.065, cujo inteiro teor passo a ler (lê). Dessa leitura, reproduzem-se os itens 4, 10, 11 e 12, ipsis litteris:

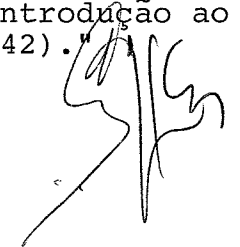
"4. Parece-me, data venia, que a solução a ser dada ao caso está em saber se há, ou não, uma obrigação imposta ao contribuinte de apresentar de claração de rendimentos e se há, ou não, outra obrigação, também imposta ao contribuinte, de atender aos pedidos de esclarecimentos formulados pelo órgão fiscal.

.....

10. Não se pode concordar com o ilustre Relator, ainda concessa venia, de que "não se dispensa a ida do representante do fisco ao domicílio do contribuinte, quando não atendida a intimação", porque o parágrafo único do art. 19 da citada Lei nº 3.470/58 admite a apuração da falta ou inexatidão da declaração por outra forma, que não a ação direta e externa junto ao sujeito passivo. E mais e principalmente porque seria a transferência de obrigações impostas ao contribuinte para o titular do direito de exigir o seu cumprimento.

11. Não se há de fazer distinção também, como o pretende o culto Relator, entre lançamento de ofício e arbitramento. Este seria a parte material da exigência, enquanto aquele seria a forma processual, o modus procedendi da ação fiscal. Lançamento de ofício e arbitramento de rendimentos, no caso, vinculam-se para a solução final, nos termos do Decreto-lei nº 5.844/43, ...

12. As disposições do Decreto-lei nº 1.648, de 18/12/78, sobre normas gerais de arbitramento do lucro, não revogaram a lei anterior que contém medidas especiais de arbitramento de rendimentos aplicáveis em determinadas circunstâncias, a teor do § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Lei nº 4.657, de 04/09/42).



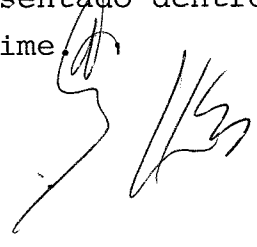
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº CSRF/01-0.221

O sujeito passivo deixou de apresentar contra-razões ao recurso, conforme certificado às fls. 29-v.

O Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso, considerando que ele foi apresentado dentro do prazo legal e visou à reforma de decisão não unânime.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Como premissa fundamental para o bom encaminhamento da solução do litígio, parece-nos de suma relevância a transcrição de alguns excertos do Parecer Normativo — CST — nº 40, de 06/11/81, onde, com magnífica objetividade e acerto, se faz a distinção entre procedimento de ofício e arbitramento de lucro e se declara a real finalidade do arbitramento do lucro.

2. Lê-se naquela norma complementar (CTN, art. 100, inc. I, c/c art. 13, inc. III, do Decreto nº 76.085, de 06.08.75, e art. 9, inc. II, da Portaria -MF- nº 653, de 16.11.77):

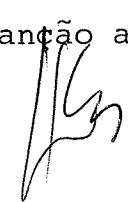
"Enquanto o pressuposto do procedimento de ofício, no caso em exame, é a falta de prestação de declaração, o pressuposto do arbitramento é a inexistência de elementos que formalmente possam assegurar a correta determinação da base de cálculo. Por conseguinte, a omissão de declarar, por si só, não é fato suficiente e necessário ao arbitramento, já que o contribuinte "omisso" pode possuir, antes de iniciado aquele procedimento, escrituração regular e preencher as exigências fiscais relacionadas com a demonstração do lucro real ou do lucro presumido.

Assim, ainda que esteja presente o pressuposto para início do procedimento fiscal (falta de declaração), pode estar, ou não estar, presente o pressuposto do arbitramento (falta de cumprimento de deveres acessórios relacionados com a apuração da base para incidência do imposto).

.....
A base de cálculo do imposto de renda pode ser o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado (art.153 do RIR). Utilizar-se-á o último, por certo, em procedimento de ofício, se não houver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais com as respectivas demonstrações financeiras, se desatendidos deveres acessórios quanto à determinação do lucro presumido, se o contribuinte se recusar a apresentar livros ou documentos de escrituração à autoridade tributária (art. 399).

O arbitramento não representa sanção a

in

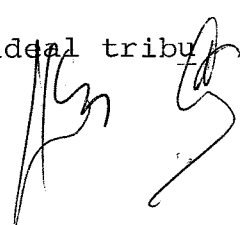


fração fiscal, mas sim a valoração, segundo os estritos limites fixados em lei, do lucro tributável pelo imposto de renda, como o reconheceu o Parecer Normativo CST nº 23/78 (D.O. de 06.04.78), podendo o contribuinte, aliás, ter iniciativa no arbitramento de seu lucro, independentemente de aplicação de penalidade (art. 399, VI)."

3. Realmente, o arbitramento do lucro tributável, além de somente ser uma forma de valorar a base de cálculo do imposto, deve ser considerada uma medida extrema de que o Fisco, no uso das suas atribuições legais, deve se utilizar para salvaguarda do interesse coletivo, quando não lhe for possível, por razões jurídicas ou materiais, determinar o lucro real ou presumido do contribuinte. A base de cálculo do lucro presumido requer que o sujeito passivo se subsuma às condições previstas em lei para a sua adoção e lhe seja mais favorável do que o lucro real, caso tenha sido devidamente apurado.

4. Como razões jurídicas desponha a falta de credibilidade da escrita da pessoa jurídica por falta de cumprimento de formalidade extrínsecas e intrínsecas dos livros comerciais obrigatórios para que eles possam produzir efeitos probantes em seu favor contra terceiros (Cod. Com. arts. 13 a 15 e Dec. lei 486/69, art. 89). A falta da observância dos requisitos não acarreta a nulidade da escrituração, apenas não pode o comerciante usá-la como prova em seu favor como deixam claro o Código Comercial e o Decreto-lei 486/69. Portanto, pode o Fisco dela se utilizar para promover o lançamento do imposto que for devido, após adotar as cautelas que entender aplicáveis e se a extensão das falhas formais e/ou materiais não for de molde a impedir a determinação do verdadeiro lucro do contribuinte (real ou presumido). Para esta tarefa, dispõe a autoridade fazendária de poderes para escoimar possíveis falhas, imperfeições ou omissões, podendo, inclusive desprezar parcelas, incluir rendimentos omitidos, arbitrar rendimentos tributáveis etc.

5. Em face de o lucro real representar o ideal tribu



Acórdão nº CSRF/01-0.221

butário eleito pelo legislador e o lucro presumido ser uma opção para minorar ou facilitar o cumprimento das obrigações fiscais ao pequeno contribuinte e sendo certo que, como consta no Parecer Normativo citado:

"Nas obrigações alternativas, segundo o artigo 884 do Código Civil, a escolha cabe ao devedor, se diversa não for a determinação legal, sendo que a mora não é suficiente à extinção do direito de escolha (cf. PONTES DE MIRANDA, Trat. de Dir.Priv., XXII/131)."

estas formas de tributação somente poderão ser abandonadas nos casos expressamente autorizados em lei.

6. A nosso ver, o Decreto-lei nº 1.648, de 18/12/78, abrogou todas as normas que estabeleciam as hipóteses em que a autoridade administrativa deveria arbitrar o lucro tributável das pessoas jurídicas, ao dispor em seu art. 7º e seus incisos, in verbis:

"Art. 7º - A autoridade tributária arbitrar o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando:

I- O contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o § 4º do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

II- O contribuinte autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação;

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

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

V- O comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do artigo 76 da Lei 3.470, de 28 de novembro de 1958;



Acórdão nº CSRF/01-0.221

VI- O contribuinte, na situação referida no item I e não autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido, espontaneamente apresentar declaração de rendimentos."

7. Por sua vez, no art. 8º e seus parágrafos, o legislador estabeleceu os novos parâmetros para o cálculo do lucro arbitrado, ao estabelecer, literalmente:

"Art. 8º - A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em porcentagem da receita bruta, quando conhecida. (grifamos)

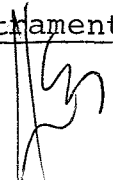
.....
§ 4º - Na falta de outros elementos a autoridade poderá, observada as normas baixadas pelo Secretário da Receita Federal, arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores. (grifamos)

§ 5º - O lucro arbitrado, sem quaisquer deduções, será a base de cálculo do imposto.

§ 6º - Verificada a ocorrência de omissão de receita será considerado lucro líquido o valor correspondente a cinquenta por cento dos valores omitidos.

§ 7º - O arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis."

8. Sendo certo que o contribuinte não está obrigado por lei a apresentar na repartição fiscal todos os livros e documentos comerciais e fiscais para o fim de determinar a apuração do seu lucro tributável, impondo-lhe a lei, apenas, que os apresente no seu estabelecimento quando solicitado, sem prejuízo dos esclarecimentos que lhe forem requeridos, quer na repartição fiscal, quer no seu domicílio, conforme consagrado entendimento jurisprudencial e não obstante as sanções previstas em lei para o seu desatendimento, conclui-se que, no caso dos autos, tendo o Fisco arbitrado o lucro tributável do contribuinte, sem proceder, in loco, ao exame de seus livros e documentos, não se habilitou a fundamentar o abandono da escrita comercial e fiscal que poderiam amparar uma tributação com base no lucro real ou presumido, pressuposto para o arbitramento do lucro.



9. Pelas mesmas razões (falta de fiscalização própria mente dita), também o lançamento não obedeceu ao parâmetro prioritariamente estabelecido pelo legislador para o cálculo do tributo, com a adoção do arbitramento, qual seja: a receita bruta (art. 8º, caput).

10. A utilização do valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, do lucro líquido do exercício anterior e outros parâmetros previstos na lei, somente é viável "na falta de outros elementos" como se lê no § 4º do art. 8º, do Decreto-lei nº 1.648/78, e, entre esses outros elementos, está, sem dúvida, a receita bruta, que não foi pesquisada como vimos.

11. A falta da apresentação da declaração de rendimentos no prazo fixado na intimação não dá suporte quer ao arbitramento (por falta de expressa autorização legal), quer ao abandono da receita bruta, pois o fato de o contribuinte não esclarecer a sua receita bruta, não quer dizer que ela não esteja contabilizada nos livros comerciais e fiscais, a inteira disposição do Fisco. Compete ao Fisco, locomover-se, isto é, sair da repartição e ir ao domicílio do contribuinte examinar a sua situação fiscal.

12. Do mesmo modo, a falta dessa prestação (apresentação da declaração de rendimentos) não autoriza: a) que se abandone a tributação com base no lucro real, se este houver sido apurado pelo contribuinte; b) que se deixe de tributar o contribuinte com base no lucro presumido, quando ele atender aos requisitos previstos em lei; c) que se adote outro parâmetro diferente da receita bruta para o cálculo do arbitramento, se pelos livros comerciais ou fiscais ou pela respectiva documentação puder aquela ser apurada.

13. Não se nega que o contribuinte esteja por lei obrigado a apresentar anualmente declaração de rendimentos, conforme se lê no art. 69 e segs. do Decreto-lei nº 5.844, de 23.09.43, e alterações posteriores; bem como se reconhece que os administrados tem de prestar os esclarecimentos que lhe forem solicitados, segundo se observa, entre outros, do disposto nos arts. 74, § 2º, e 123, do De

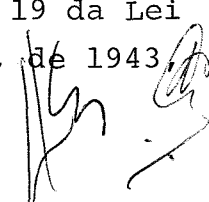
Acórdão nº CSRF/01-0.221

creto-lei nº 5.844, de 1943, e art. 70, nº 3 da Lei nº 2.354, de 1954, art. 197 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN) e art. 2º do Decreto-lei nº 1.719, de 1979.

14. O descumprimento de uma ou outra dessas prestações, todavia, como obrigações acessórias que são, nos termos do art.113, § 2º, do C.T.N., estão sujeitas a sanções especialmente previstas em lei, quais sejam: 1) a falta de apresentação da declaração de rendimentos: 1.1 - Na hipótese de em resposta à intimação demonstrar não haver auferido rendimentos tributáveis, de acordo com as disposições legais, multa fixa atualizável anualmente (D.L. nº 401, de 1968, artigo 21, alínea "a"); 1.2 - Havendo imposto a pagar, multa de 50% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido (D.L. nº 401, de 1968, art. 21, alínea "b") ou de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude (D.L. 401, de 1968, art. 21, alínea "c") e falsificação de balanços (art. 5º, DL. 1.042/69); 2) a falta de prestação de esclarecimentos; 2.1 - Multa fixa atualizável anualmente (D.L. 401, de 1968, art. 22); 2.2 - Agravamento das multas previstas no item 1.2 retro, de 50% para 75% ou de 150% para 225%, nas circunstâncias ali especificadas (D.L. 401, de 1968, art. 21, § 1º).

15. Conclusão diversa da que sustentamos, no caso de falta de declaração de rendimentos e posteriormente desatendimento à intimação para entregá-la, conduzir-nos-ia a absurdos não totalmente divisíveis, tais como: arbitramento do lucro tributável na base de 50% do capital de uma holding cuja subsidiária não chegou a operar no exercício; arbitramento do lucro tributável na base de 30% do ativo de empresa com sucessivos e expressivos prejuízos contábeis e fiscais; arbitramento na base de 150% do lucro líquido do exercício anterior ao lançado ex officio, nos casos de empresas com reconhecidos prejuízos ou mesmo que deixaram de funcionar, sem dar baixa no C.G.C., etc. Isto só para citar alguns exemplos com que temos nos deparado, propiciando toda sorte de incomensuráveis injustiças e se contrapondo à lógica do Direito.

16. Não se queira argumentar como fez o apelante, quando, em uma combinação inteligente do disposto nos artigos 19 da Lei nº 3.470, de 1958, e art. 77 e 78 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943.



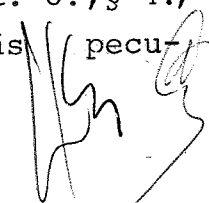
Acórdão nº CSRF/01-0.221

e que, respectivamente impõem a prestação de esclarecimentos ao contribuinte, autorizam o lançamento ex officio e, permitem que ele se faça "mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração", sustentou que o Fisco poderia arbitrar o lucro do contribuinte e ainda cobrar multa de 75%, sem examinar a escrita do contribuinte, isto, porque, além de a sistemática repelir tal exegese, também a lei não esclarece se esses elementos são os que estão na repartição fiscal ou nos livros e documentos do contribuinte.

17. A simples existência de sanção específica para o descumprimento da obrigação acessória, sem nos atermos a qualquer outro elemento (inclusive a compulsória interpretação sistemática), já demonstraria, porém, não proceder tal interpretação.

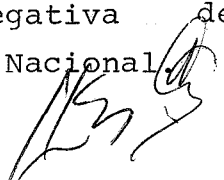
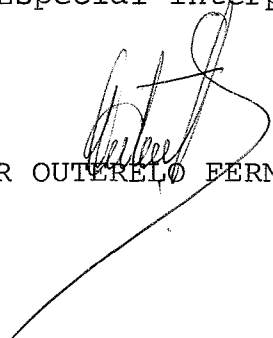
18. Ao contrário do alegado na peça recursal, não consiste "a solução a ser dada ao caso em saber se há, ou não, uma obrigação imposta ao contribuinte de apresentar declaração de rendimentos e se há, ou não, outra obrigação, também imposta ao contribuinte, de atender aos pedidos de esclarecimentos formulados pelo ôrgão fiscal", mas em se indagar: Em que casos cabe o arbitramento? Quais os parâmetros para o seu cálculo? A que sanção fica sujeito o contribuinte que não apresenta declaração de rendimentos e posteriormente deixa de prestar esclarecimentos?

19. Também, embora entendamos serem totalmente compatíveis as normas gerais previstas nos artigos 77 e 78 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com as disposições especiais, estabelecidas pelos artigos 7º e 8º do Decreto-lei nº 1.648, de 1978, tanto na vigência das normas especiais de arbitramento estabelecidas pelos arti—gos 2º da Lei nº 2.354, de 1954; 29 e seus §§ da Lei nº 3.470, de 1958, e; art. 6º do Decreto-lei nº 1.350, de 1974; como nas disposições ora vigentes (art. 8º e seus §§ e art. 11 do Decreto-lei nº 1.648, de 1978), não se atribuiu às autoridades administrativas o poder discricionário de arbitrar os lucros do contribuinte, sem examinar a sua situação, mesmo porque, visando alcançar o maior nível de justiça a escolha de um dos parâmetros previstos no art. 8º, § 4º, do Decreto-lei nº 1.648, de 1978, deveria condicionar-se às pecu-



liaridades da atividade ("observada a natureza do negócio" como dispõe o Secretário da Receita Federal na Instrução Normativa nº 108 , de 1980) e condições operacionais do contribuinte fiscalizado.

20. Por todo o exposto, meu voto é pela negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.