



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 07 de março de 1983.

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.303

Recurso nº -RP/102-0.083

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: SILVIO DA SILVA BULLER (FIRMA INDIVIDUAL) - CGC Nº 03.473.329/0001-68

IRPJ - ARBITRAMENTO DO 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 procedência 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 encontrarem 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 07 de março de 1983.

AMADOR OUTRELO FERNANDE - PRESIDENTE E RELATOR

V.V.


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, FRANCISCO AMARAL MANSO e OSWALDO SANT'ANNA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0813/000.216/81-12

RECURSO Nº: - RP/102-0.083

ACÓRDÃO Nº: -CSRF/01-0.303

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: SILVIO DA SILVA BULLER (FIRMA INDIVIDUAL - CGC Nº 03.473.329/0001-68)

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 a Fazenda Nacional pelo seu representante junto à Colenda Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 43/45, datada de 24/09/82 — da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 12/11/81 e consubstanciada no Acórdão nº 102-18.685 (fls. 38/41), da qual teve vista oficial em sessão de 17/09/82.

A razão do presente litígio pode ser assim sumariada: intimada em 13/09/80 a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, a declaração de rendimentos do exercício de 1980 (fls. 15), o sujeito passivo deixou transcorrer in albis o prazo que lhe havia sido concedido. A repartição fiscal, em 16/01/81 (fls. 21), notificou a autuada, exigindo dela o recolhimento e demais encargos, em face do arbitramento do lucro com base no total do ativo, apresentado na declaração de rendimentos do exercício anterior, elaborada com base no lucro real.

Ao impugnar a exigência, alegara o notificado, preliminarmente, que a intimação para a apresentação da declaração de rendimentos não chegara às suas mãos, vez que fora recebida por pessoa estranha ao estabelecimento, dela vindo a tomar conhecimento.

mento somente quando comparecera à Repartição Fiscal, após a notificação.

No mérito, esclarecia que nunca deixara de apresentar uma declaração de rendimentos; que tivera um prejuízo fiscal no exercício de Cr\$ 400.963,00, conforme se observava na declaração apresentada com a impugnação e; que não podia ser penalizado com a exigência de quase Cr\$ 1.000.000,00, quando o patrimônio líquido não chega a Cr\$ 700.000,00.

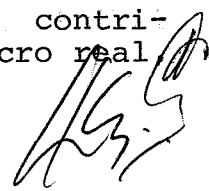
A autoridade julgadora monocrática, após ponderar que "a responsabilidade é pessoal ao agente, não podendo atribuir culpa a terceiros sem qualquer vínculo com a empresa supra citada"; "que a entrega da declaração é uma obrigação acessória, mas sendo descumprida, converte-se em uma obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária e ainda; "que a não apresentação da declaração no prazo legal, faz cessar a espontaneidade, quando a empresa já está sob intimação do órgão competente": manteve a exigência fiscal.

Cientificada dessa decisão e com ela não se conformando, tempestivamente o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário nº 84.085, onde, em síntese, declarou que:

- "A intimação endereçada à firma para apresentação de documentos fora entregue à pessoa estranha à mesma que, agindo maldosamente, não a encaminhou ao destinatário. Tornou-se, assim, inexistente, conforme se comprovou na impugnação, fato que a autoridade julgadora entendeu ser uma tentativa de transferência de responsabilidade."

- "A recorrente não se recusou a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária. Não só apresentou a declaração reclamada como ofereceu, conforme consta da impugnação de fls., datada de 27/01/81, toda a documentação existente na empresa, o que não foi considerado, caso contrário ter-se-ia chegado à conclusão de que aqueles documentos não contêm vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real."

- "A lei autoriza o arbitramento, quando 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 parágrafo 4º do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, que não é o caso da recorrente que mantém escrita contábil e fiscal na forma exigida pela lei."

- Também "o art. 149, por sua vez, prevê o arbitramento do lucro quando a escrituração não for feita ou contiver vícios que a tornem inverídicas, o que não é o caso da recorrente, pois a escrita contábil da recorrente não apresentou lucro, mas prejuízo, portanto, não ocorreu o fato gerador da obrigação principal que é o imposto. A falta de entrega da declaração, que é uma obrigação acessória, faz com que esta se converta em obrigação principal apenas com relação à penalidade pecuniária a ser aplicada pela não entrega da declaração, porém nunca quanto ao tributo (art. 113 do Código Tributário Nacional)."

- "Nestas condições, não se justifica a tributação na forma prevista no parágrafo 4º do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.648/78, posto que não se configurou falta de elementos para apuração do lucro, que aliás não houve."

A decisão ora recorrida, por maioria de votos, acolheu o apelo do sujeito passivo pelas razões sintetizadas na seguinte ementa:

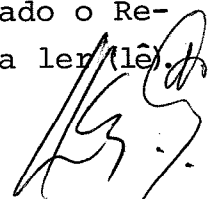
"PESSOA JURÍDICA. FIRMA INDIVIDUAL. LANÇAMENTO "EX-OFFICIO".

Por falta de declaração de rendimentos. Lucro arbitrado.

I- Quando o contribuinte não apresenta a declaração de rendimentos, a autoridade administrativa está autorizada a efetuar o lançamento "ex officio" arbitrar o lucro mediante os elementos de que dispõe (art. 485 do RIR). É o cumprimento de obrigação de fazer do contribuinte pela própria administração.

II- Todavia, instaurado o litígio com a impugnação, o lançamento pode ser alterado (artigo 145, I, do CTN). Negar seu exame e apreciação da prova produzida, equivale a vedar o direito de discutí-lo em âmbito administrativo, através do devido processo legal."

Visando à reforma dessa decisão foi apresentado o Recurso Especial nº - RP/102-0.083, cujo inteiro teor passo a ler (lê).



Dessa leitura, reproduzem-se os seguintes parágrafos que bem resumem o sustentado:

"Realmente, afirma a autuada que não tomou conhecimento da intimação, o que é desmentido, pela prova (AR- fls. 23), juntando, tardiamente, a declaração, sem os elementos exigidos pela lei, e, portanto, IMPRESTÁVEL NA ÉPOCA para o fim colimado, e não prestando os esclarecimentos que poderia ou deveria ter feito!

Não procede, "permissa venia", também, as alegações de que "não se recusou a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária..." (fls. 29). Diz, mais, que "toda a documentação existente na empresa..." não foi considerada - (fls. 29).

Será? Onde a comprovação de suas alegações? Apenas palavras sem qualquer consistência ou robustez!

Pese-se, ademais, que a autoridade fiscal tão somente se norteou pelo modelo legal, isto é, não atendendo o contribuinte ao chamamento, fez o que a lei a obrigava, exatamente por ser um ato vinculado a que se não podia furtar."

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.

O sujeito passivo deixou de apresentar contra-razões ao recurso, conforme certificado às fls. 46.

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.

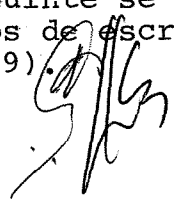
2. Lê-se naquela norma complementar (CTN, art. 100, inc. I, c/c art. 13, inc. III, do Decreto nº 76.085, de 06/08/75, e art. 9, inc. II, da Portaria - MF - nº 653, de 16/11/77):

"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).

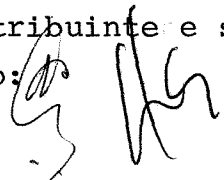


O arbitramento não representa sanção à infração fiscal, mas sim a valoração, segundo os escritos limites fixados em lei, do lucro tributável pelo imposto de renda, como o reconheceu o Parecer Normativo CST nº 23/78 (D.O. de 06/04/78), podendo o contribuinte, aliás, ter iniciativa no arbitramento de seu 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 formalidades 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 tributário 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 arbitrarã 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;

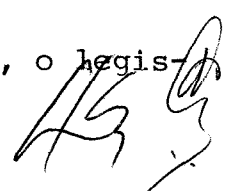
IV - A escrituração mantida pelo contribuinte conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;

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;

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 legis-



lador 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 de 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 lucros líquidos auferido pelo contribuinte em períodos anteriores.(grifamos)

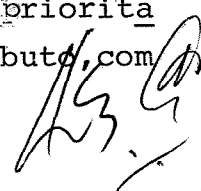
§ 5º - O lucro arbitrado, sem quaisquer deduções, será a base de cálculo do imposto.

§ 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

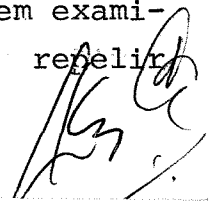


14. O descumprimento de uma ou outra dessas prestações,

todavia, como obrigações acessórias que são, nos termos do art. 113, § 2º, do C.T.N., está sujeito 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 esclarecimento: 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 apresentação da 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 corrigido 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 incommensuráveis injustiças e se contrapondo à lógica do Direito.

16. Não se queira argumentar, como o fazem algumas autoridades fiscais, 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, 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", sustentam que o Fisco poderia arbitrar o lucro do contribuinte e ainda cobrar multa de 75%, sem examinar a escrita do contribuinte; pois, além de a sistemática repelir



Acórdão nº-CSRF/01-0.303

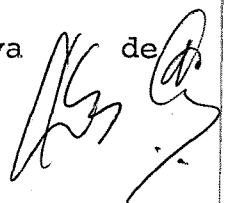
tal exegese, também a lei não esclarece se esses elementos são os que estão na repartição fiscal ou nos livros e documentos do contri-
buinte.

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

18. Ao contrário do alegado na peça recursal, não con-
siste "a solução a ser dada ao caso em saber se há, ou não, uma ob-
rigação imposta ao contribuinte de apresentar declaração de rendi-
mentos e se há, ou não, outra obrigação, também imposta ao contri-
buinte, de atender aos pedidos de esclarecimentos formulados pelo
Órgão 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 poste-
riormente deixa de prestar esclarecimentos?

19. Também, além de entendermos serem totalmente compa-
tíveis 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 vi-
gência das normas especiais de arbitramento estabelecidas pelos ar-
tigos 2º da Lei nº 2.354, de 1954; 2º e seus §§ da Lei nº 3.470, de
1958, e; art. 6º do Decreto-lei nº 1.350, de 1974; como nas disposi-
ções ora vigentes (art. 8º e seus §§ e art. 11 do Decreto-lei nº
1.648, de 1978), não se atribui às autoridades administrativas o po-
der discricionário de arbitrar os lucros do contribuinte, sem exami-
nar 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, deverá condicionar-se às peculia-
ridades da atividade ("observada a natureza do negócio" como dispôs
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



II provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

AMADOR OLIVEIRA FERNÁNDEZ - PRESIDENTE e RELATOR.