



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DSF

Sessão de 20 de março de 1984.

ACORDÃO Nº 105-0.751

Recurso nº :87.652 - IRPJ - EXS: DE 1978 a 1981

Recorrente :TURISMO, RECREAÇÃO, MOTEL BILLINGS LTDA.

Recorrido :DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRÉ - SP

NULIDADE - Auto de Infração - A questão relativa ao dever do fiscal autuante de desclassificar ou não a escrita do contribuinte é ligada ao mérito, e não à validade do auto de infração. As hipóteses de nulidade do ato administrativo, na ação fiscal, são aquelas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

OMISSÃO DE RECEITAS - Receitas Extracontábeis - A circunstância de o fisco ter apurado omissão de receitas de motel mediante exame de documentação da empresa que prestava seus serviços de lavanderia, não é motivo para o autuado exigir que se proceda ao arbitramento do lucro, com a consequente desclassificação da escrita, ainda que o montante das receitas omitidas equivalha a mais da metade das receitas declaradas. A atividade de arbitramento do lucro é específica do fisco e não do contribuinte.

FRAUDE - Multa de lançamento "ex officio" - Não tendo ficado provado que a empresa omitiu receitas com evidente intuito de fraude, não caberá, como consequência, a aplicação da multa de 150% prevista no art. 728, inciso III, do RIR/80.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TURISMO, RECREAÇÃO, MOTEL BILLINGS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, e, no mérito, em DAR provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa aplicada de 150% para

50%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. *gm*

Sala das Sessões, em 20 de março de 1984

Pedro Martins
PEDRO MARTINS FERNANDES

-

PRESIDENTE

Antonio da Silva Cabral
ANTONIO DA SILVA CABRAL

-

RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

Lauro DoeHLer
LAURO DOEHLER

-

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

22 MAR 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Ronaldo Lindimar José Marton, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *gm*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0805/050.320/83-91

RECURSO N.º: 87.652

ACÓRDÃO N.º: 105-0.751

RECORRENTE: TURISMO, RECREAÇÃO, MOTEL BILLINGS LTDA.

R E L A T Ó R I O

TURISMO, RECREAÇÃO, MOTEL BILLINGS LTDA., com sede à Estrada Velha do Mar, Km. 36, em São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, inscrito no C.G.C. do Ministério da Fazenda sob o nº 47 285 267/0001-36, não se conformando com a decisão do Delegado da Receita Federal em Santo André, recorre a este Colegiado para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Contra o motel foi lavrado auto de infração em razão de omissão de receitas, com base em notas de lavanderia, como segue:

Período-base 1977, exercício 1978

Forma de Apuração do Resultado - Lucro Real:

Receita Apurada, total	Cr\$ 1.132.807,00
Receita Declarada, total	Cr\$ <u>436.137,00</u>
Receita Omitida	Cr\$ 696.670,00
Lucro Real a tributar	Cr\$ 696.670,00 <i>dm</i>

Acórdão nº 105-0.751

Período-base 1978, exercício 1979Forma de Apuração do Resultado - Lucro Real:

Receita Apurada, total	Cr\$ 1.236.194,00
Receita Declarada, total	Cr\$ <u>462.054,00</u>
Receita Omitida	Cr\$ 774.140,00
Lucro Real Declarado, corrigido na revisão da Declaração	(+) Cr\$ <u>211.411,00</u>
Lucro Real a tributar	Cr\$ 985.551,00

Período-base 1979, exercício 1980Forma de Apuração do Resultado - Lucro Real:

Receita Apurada, total	Cr\$ 1.498.040,00
Receita Declarada, total	(-) Cr\$ <u>565.975,00</u>
Receita Omitida	Cr\$ 932.065,00
Lucro Real Declarado, corrigido na revisão da Declaração	(+) Cr\$ <u>211.470,00</u>
Lucro Real a tributar	Cr\$ 1.143.535,00

Período-base 1980, exercício 1981Forma de Apuração do Resultado - Lucro Real:

Receita Apurada, total	Cr\$ 2.086.785,00
Receita Declarada, total	(-) Cr\$ <u>820.985,00</u>
Receita Omitida	Cr\$ 1.265.800,00
Lucro Real Declarado, corrigido na revisão da Declaração	(+) Cr\$ <u>240.854,00</u>
Lucro Real a Tributar	Cr\$ 1.506.654,00

O autuado não contestou o fato da omissão de receitas, mas a maneira de sua tributação. Com efeito, o fisco apurou as receitas extracontabilmente, o que implicou, na verdade, em desclassificar a escrita. Logo, não tem sentido, por outro lado, utilizar-se dessa mesma escrita para a apuração da base de cálculo do tributo devido.

Contrapôs-se, também, à aplicação da multa de 150%, pois a omissão de receitas não significa sonegação. *dm*

Acórdão nº 105-0.751

Assim sendo, solicitou fosse declarada a nulidade do auto de infração e arbitrado o lucro.

A autoridade de primeiro grau negou provimento à impugnação, motivando a decisão da seguinte maneira:

"1 - A impugnante não contesta o mérito do auto de infração, e sim a forma de lançamento (Lucro Real). Portanto, concorda com a apuração de omissão da receita em que se baseia o auto;

2 - quanto à desclassificação da escrita e, conseqüentemente, arbitramento do lucro, é de se notar que o título II do Livro II, do RIR/80 trata primeiramente em vários subtítulos, capítulos e Seções, de base de cálculo do IR pessoa jurídica a partir de elementos consubstanciados na escrituração mercantil. Secundariamente, abre-se naquele título, o subtítulo IV, para cuidar daquela base, quando a mesma não possa ser aferida pelos elementos da escrituração, numa sistemática que evidencia a excepcionalidade do arbitramento, e, somente quando o lucro real não possa ser determinado com base nos elementos escriturais é que se recorrerá ao arbitramento. Essa regra geral está claramente contida no artigo 156 do supracitado RIR/80;

3 - o auto de infração de fls. 182 e 183 não é passível de anulação, não só pelas considerações já mencionadas, como, ainda, pelo fato de o mesmo estar de acordo com o que dispõe o Decreto nº 70.235/72, que rege a matéria;

4 - a alegação de que a multa não é compatível com a gravidade da infração, não é verdadeira, pois ela omitiu receita em sua contabilidade (e o reconhece, tanto que solicita o arbitramento do lucro) com o objetivo de furtar-se ao pagamento do tributo e somente através de laboriosa fiscalização que abrangeu inclusive elementos colhidos em outros estabelecimentos, foi possível apurar os fatos constitutivos do ilícito tributário, e trazer à baila elementos que a contabilidade ocultava de maneira inequívoca e consciente;

5 - a alegação de presunção não procede, pois não houve e nem foi cogitada no auto de infração. As receitas omitidas foram apuradas pelo fisco com base nas despesas de lavanderias, des

Acórdão nº 105-0.751

pesas essas flagrantemente manipuladas. Se isso tudo não bastasse, a simples verificação dos documentos de fls. 62 a 65, movimento bancário, não escriturado, mostra um valor que supera de muito as receitas levantadas com apoio em número de peças lavadas. As provas do processo conduzem à convicção de sonegação e não à presunção como dá a entender o autuado."

O motel interessado apresentou o recurso de fls. 204/226, iniciando suas razões pela alegação de que a omissão de receitas, ainda que existente, jamais traduz lucro líquido da pessoa jurídica, pois tais rendimentos são compostos, forçosamente, por custos, despesas e encargos. Sobre o lucro líquido é que se aplica a alíquota para se encontrar o imposto a pagar. Ao tomar o valor total da receita omitida, como base de cálculo, está a Fazenda exigindo um valor inadequado e confiscatório do sujeito passivo.

Passa, a seguir, a examinar o ato administrativo, a partir de seus dois elementos, conteúdo e forma, requisitos necessários para a sua existência. A par desses elementos essenciais condicionantes da existência, menciona os pressupostos de validade do ato administrativo, separando-os em: pressuposto subjetivo (sujeito); pressuposto objetivo (motivo e requisitos procedimentais); pressuposto teleológico (finalidade), pressuposto formalístico (formalidade) e pressuposto lógico ou causa. Aplica esses conceitos ao auto de infração e termina por dizer que houve um descompasso revelado pelo pressuposto lógico ou causa do ato de infração à luz da teoria dos atos administrativos. O pressuposto lógico exigiria que a lavratura de auto de infração com base em escrita contábil fosse para traduzir o lucro real, mas não no caso de serem detectadas receitas omitidas.

No seu entender, "o vício do ato assenta no azo de a Fazenda pretender tributar com base no lucro real uma pessoa jurídica que estampa uma escrita imprestável, no próprio dizer da fiscalização, enquanto logrou detectar a existência de receitas omitidas pelo recorrente".



Acórdão nº 105-0.751

O fisco deveria adotar, neste caso, um destes dois caminhos: ou considerar válida a escrita da pessoa jurídica e, assim sendo, a tributação deveria ser baseada no lucro real, ou considerar a escrita imprestável e arbitrar o lucro tributável. E acrescenta: "O que não pode nem por hipótese, sob pena de invalidade do ato administrativo de lançamento, é conjugar situação díspares e conflitantes, ou seja, tributar com base no lucro real os resultados de um sujeito passivo que tenha escrita contábil considerada pelo próprio fisco como imprestável ou omissa, tanto que "in casu" os resultados extracontábeis foram colhidos e indevidamente tributados pela fiscalização autuante, com esteio no lucro real".

Contesta, assim, a decisão recorrida, pois embora tendo concordado com o fato da omissão de receitas, não pode silenciar perante a maneira pela qual o fisco calculou o tributo, nem a maneira discricionária como vem procedendo. O lançamento é ato administrativo vinculado, o que significa ter a administração de manter um único comportamento possível diante de uma hipótese prefigurada em termos objetivos.

Torna a se opor à multa de 150%, pois essa espécie de penalidade só se aplica diante de infrações de conotação eminentemente dolosas. A multa deveria ser de apenas 50%. Cita vários acórdãos, que entende virem a seu favor.

Termina o recurso, esperando que este Colegiado se pronuncie pela nulidade do feito, promova o competente arbitramento do lucro tributável e aplique a penalidade de 50%.

É o relatório. *dm*

Acórdão nº 105-0.751

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, relator

O recurso preenche os requisitos para sua apresentação, inclusive no tocante a prazo, uma vez que o interessado tomou ciência da decisão recorrida no dia 30.05.83 e apresentou o presente no dia 24.06.83. Assim sendo, conheço do mesmo e passo à apreciação da preliminar de nulidade.

O recorrente se estriba na teoria do ato administrativo, a partir de seus fundamentos, lembrando que a existência do ato jurídico pressupõe conteúdo e forma. A seguir, trata dos aspectos do ato jurídico, desde o que chama de pressuposto subjetivo até o pressuposto lógico ou causa. No seu entender, o auto de infração é nulo por não ter observado este último pressuposto, já que embasou a tributação no lucro real, quando, ao pretender tributar o contribuinte em razão da omissão de receitas, deveria ter desclassificado sua escrita e procedido ao arbitramento do lucro.

Esperava-se que, na sequência dos conceitos sobre o ato administrativo, o recorrente abordasse a teoria das nulidades, mas parou na consideração dos elementos essenciais. Nem poderia tê-lo feito, uma vez que o elemento lógico, na forma como foi proposta, é matéria de mérito.

Para evitar digressões inúteis e citações de doutrinadores, que só serviriam para tornar este voto de uma amplitude insuportável, vou diretamente ao assunto das nulidades do ato administrativo, conforme o Decreto nº 70.235/72, que rege o processo fiscal e cuja matéria se encontra no art. 59. Ao ler este dispositivo, surgem as seguintes questões: os atos foram praticados por pessoa incompetente? A resposta é negativa, eis que o recorrente não pôs sequer em dúvida a competência do agente fiscal que lavrou o auto bem como da autoridade que proferiu a decisão de primeiro grau. Poder-se-ia indagar, ainda, se houve preterição do direito de defesa. A resposta também seria negativa, porquanto o próprio

Acórdão nº 105-0.751

recorrente não se julgou prejudicado nesta parte.

Na verdade, a preliminar suscitada pelo interessado diz respeito ao mérito, pois coloca em discussão a maneira de se proceder ao cálculo do lucro tributável, o que será examinado a seguir.

Oponho-me ao acatamento da preliminar de nulidade, pelos motivos expostos e passo, assim, à análise do mérito. Conforme acentuado na decisão recorrida, o interessado não negou ter ocorrido omissão de receitas, nem contestou o montante da omissão, mas apenas se opôs à maneira como foi apurado o lucro tributável. No seu entender, o fiscal autuante deveria ter abandonado a escrita do motel e procedido ao cálculo do imposto mediante arbitramento.

Não procede semelhante entendimento. A regra a ser seguida na determinação do lucro sujeito a tributação é que se deve levar em consideração os resultados apurados com base na escrituração. Esta regra se encontra consolidada, atualmente, no RIR/80, nos seguintes termos:

"Art. 156 - A pessoa jurídica será tributada de acordo com o lucro real determinado, anualmente, a partir das demonstrações financeiras (artigo 172) (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 32)."

Significa, portanto, que a tributação das pessoas jurídicas será, por princípio, baseada no lucro real. Este Colegiado tem se mostrado intransigente na observância deste preceito e seria inútil invocar as dezenas de acórdãos neste sentido. Aliás, causa espécie que o recorrente venha a solicitar o arbitramento do lucro, quando o normal seria opor-se a esta espécie de apuração do montante a ser oferecido à tributação.

Por ser exceção à regra, o arbitramento do lucro só poderá ser levado a efeito pela autoridade lançadora nas hipóteses

Acórdão nº 105-0.751

previstas no Decreto-lei nº 1.648/78 e que se acham consolidadas no art. 399 do RIR/80. Por várias vezes o recorrente apelou para o princípio da legalidade, de modo implícito, ao lembrar que a atividade da administração, no lançamento, é plenamente vinculada. Se assim é, impossível se torna atender a seu pedido, no sentido de se abandonar o cálculo do imposto com base no lucro real para se proceder ao arbitramento. Em outras palavras, o fisco não poderia concordar com a pretensão do recorrente, pois não possui o chamado direito de disposição sobre o tributo, que é específico de quem tem o poder de tributar. Por outro lado, como o tributo é ex lege, uma vez ocorrido o fato gerador nenhuma autoridade tem o direito de deixar de cobrar o tributo na forma prevista em lei.

Em nenhuma parte do processo a fiscalização alegou que a escrita do recorrente é imprestável. Pelo contrário, acolheu como válidas as demonstrações financeiras e levou em conta o lucro declarado.

O que houve, simplesmente, foi o fenômeno conhecido como omissão de receitas e o fisco não está autorizado a proceder ao arbitramento quando se tratar desta hipótese.

O recorrente cita em seu favor o Acórdão nº 67.325, de 24.02.76, deste Conselho, no qual se diz que, na hipótese de o valor apurado da receita omitida atingir a 50% do valor escriturado impor-se-á o arbitramento do lucro em face da evidente imprestabilidade da escrita.

Se lermos o voto do relator, Conselheiro THÉO PEREIRA DA SILVA, veremos que, naquele caso o fiscal autuante simplesmente adicionou ao então chamado lucro real o total das receitas omitidas, o que evidentemente era uma ilegalidade, já que seria necessário se excluíssem dessas receitas omitidas o valor das que foram declaradas. No caso presente, o fiscal autuante, além de afirmar que as receitas omitidas ultrapassavam o montante ajustado pela fiscalização, ainda teve o cuidado de diminuir do monte apurado as receitas declaradas, conforme se vê no quadro de fls. 160. 

Já diziam os velhos escolásticos que, em juízo, a ninguém aproveita alegar a própria torpeza. Se o recorrente manteve uma escrituração aparentemente confiável e apurou o lucro real de acordo com as demonstrações financeiras, não pode, agora, alegar que tudo aquilo é imprestável, pois seria socorrer-se de sua própria torpeza.

O Acórdão nº 101-74.067, de 08.02.83, também invocado pelo recorrente, trata de outra questão, ou seja, ao lado das receitas omitidas, o fisco apurou despesas comprovadamente existentes, realcionadas com as receitas omitidas. Seria até mesmo injusto o fisco tributar as receitas apuradas extracontabilmente e não considerar os custos também extracontáveis, mas existentes. Por isso, a ementa foi redigida no sentido de que a omissão de receitas somente será igual à parcela de lucro deixada de ser submetida à tributação, quando inexistirem, também, despesas que a onerem.

Há outra circunstância a ser considerada no caso objeto desse acórdão, que foi a maneira errônea de acusar o montante das receitas omitidas ao lucro real, sem levar em conta que receita não é lucro. No voto, o relator, Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, escreveu, conforme o texto de fls. 222: "No mérito, entendendo deva a exigência fiscal ser parcialmente reduzida, dado que não tem cabimento acrescentar-se ao lucro real apurado o montante da receita não contabilizada apurada quando aquela receita não corresponda a lucro e sim a movimento paralelo, isto é, quando também são apurados custos não contabilizados".

No caso presente, o autuante teve o cuidado de diminuir do montante das receitas apuradas extracontabilmente o valor das receitas declaradas. Deixou de apontar os custos omitidos, mas cabia à recorrente ~~demonstrar~~ que arcou com despesas extracontáveis, o que não foi feito. Por conseguinte, não há paralelismo com o caso trazido à colação.

O fiscal autuante agiu corretamente ao estabelecer 

Acórdão nº 105-0.751

a diferença entre as receitas declaradas e as receitas omitidas. Mais ainda, já que as receitas foram apuradas com base em notas de lavanderia não escrituradas e, supondo-se que no montante dessas notas encontravam-se as receitas declaradas, o autuante teve o cuidado de deduzir desses gastos de lavanderia as receitas declaradas. Procedimento de todo correto, sobretudo tendo-se em conta que o contribuinte aceitou como válida a apuração de receitas com base nas despesas pagas pelo motel com a lavagem de roupa.

Não é possível, por outro lado, atender a pretensão do recorrente no sentido de se deduzirem das receitas omitidas os custos respectivos. A matéria foi sobejamente analisada no Acórdão nº 103-04.310, de 17.03.82, sendo relator o Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, cuja ementa foi assim redigida:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS: Quando se apuram receitas não escrituradas não cabe cogitar de custos correspondentes. O cotejo de receitas e custos determina a apuração de resultados que, numa pessoa jurídica, são apurados se há escrituração das receitas e despesas ou custos correspondentes."

Trata-se de consequência lógica, pois se o recorrente pagou despesas de lavagem de roupa e a fiscalização só considerou como receitas omitidas as importâncias utilizadas para fazer face a esses gastos e, por outro lado, se o motel é estabelecimento cuja finalidade é o lucro, as receitas omitidas seriam iguais ao valor dos gastos de lavanderia mais alguma coisa. Assim, ao considerar como receitas omitidas os gastos de lavanderia, implicitamente já admitiu a fiscalização que as receitas na realidade foram muito mais elevadas.

De qualquer forma, não é possível criar-se uma contabilidade paralela, para se cotejar a receita omitida com os possíveis custos não contabilizados, quando só a escrituração feita de acordo com as leis fiscais e comerciais é de ser aceita.

O pensamento dominante no Conselho é no sentido de *dm*

que não há como se proceder a uma contabilização de custos e despesas extracontabilmente. Para citar um exemplo, transcrevo a ementa do acórdão nº 101-73.742, de 22.11.82, sendo relator o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES:

"OMISSÃO DE RECEITAS - A ausência de contabilização de receitas da empresa caracteriza o ilícito fiscal e justifica o lançamento de ofício sobre as parcelas subtraídas ao crivo do imposto, sem prejuízo da tributação sobre o lucro apurado.

DESCCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA E ARBITRAMENTO DE LUCROS - Sendo a aplicação desses instrumentos prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário, não pode o contribuinte reclamar-lhes a aplicação para furtar-se ao pagamento do justo valor do imposto."

Nesse mesmo sentido são os Acórdãos, de nºs 101-73.873, de 14.12.82; 101-73.887, de 14.12.82; 101-74.067, de 08.02.83, que deixam de ser transcritos porque mencionados pelo próprio recorrente às fls. 224.

Passo, então, à questão da multa aplicável sobre o montante das receitas omitidas. O autuante, ao mencionar a multa de 150%, reportou-se ao disposto no art. 21, alínea c, do Decreto-lei nº 401/68, consolidado no art. 728, inciso III, do RIR/80, que é aplicável aos casos de evidente intuito de fraude, na forma definida nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A fiscalização não abordou diretamente a questão relacionada com o intuito de fraude por parte do recorrente. No final do auto de infração, no entanto, aplicou multa específica para os casos de sonegação, invocando, inclusive, o art. 733, II, do RIR/80, que é específico para os casos de crime de sonegação fiscal. Fica-se sem saber porque teria ocorrido a fraude. Seria pelo fato de o estabelecimento não ter escriturado notas de lavanderia? Seria em razão de um sócio manipular receitas do motel mediante sua conta particular? 

Acórdão nº 105-0.751

No meu entender, os fatos relatados no processo não revelam, só por si, o evidente intuito de fraude a que alude a lei. Deixar de registrar diárias de motel não envolve necessariamente a fraude. Fosse assim, todas as vezes que o fisco se deparasse com hipótese de omissão de receitas aplicaria a multa de 150%, o que, como se sabe, não é verdadeiro.

A leitura do auto de infração e do respectivo termo em que esta se apoiou jamais levaria à conclusão de ter havido intuito de fraude por parte do recorrente. A fraude não se presume. Por isso, o autuante deveria ter demonstrado como ficou comprovado o intuito de fraude.

Já havia terminado de redigir este voto, quando tomei conhecimento do Acórdão nº CSRF/01-0.364, de 1º de julho de 1983, cujo relator foi o Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, em que o problema de custos relacionados com receitas omitidas, é analisado em profundidade e, para que se evite a interpretação de o Conselho estar procedendo contraditoriamente, por aceitar em certas ocasiões o cômputo de custos não escriturados em contraposição a receitas omitidas e, em outros, não aceitar tal confrontação, tomo a liberdade de transcrever a conclusão desse brilhante voto:

"Concluindo, entendo que, se o Fisco apurar a existência de receitas e despesas não contabilizadas, e, atendidas as circunstâncias do caso, poderá: a) Desclassificar a escrita, apurando o lucro do exercício por arbitramento, quando cumulativamente se verificar: a.1) o movimento paralelo é expressivo, considerando-se a quantidade de operações não contabilizadas ou a escrita não merecer fé; e a.2) o valor tributável apurado não for inferior ao apurável pelo critério "b" e "c", para não beneficiar o infrator com a própria torpeza; b) manter a escrita, acrescentando ao lucro real o montante da receita menos o valor das despesas, devidamente comprovadas, que não foram tempestivamente contabilizadas; isto quando, cumulativamente, se observar: b.1) Ser de pequeno número a quantidade de operações não contabilizadas; b.2) A base de cálculo for superior a que se obteria aplicando-se o critério "c", visto que, não 

sendo o Fisco obrigado a apurar o lucro real extracontabilmente, é-lhe facultado arbitrar o lucro nas operações não contabilizadas; c) Manter a escrita, acrescentando ao lucro real o montante do lucro apurado por arbitramento e calculado com base no montante das receitas, cuja omissão se apurou, quando seja grande a quantidade de operações não contabilizadas e o valor tributável for superior ao indicado no critério "a", a fim de não beneficiar o infrator, dado que o lucro real das operações contabilizadas pode ser superior ao lucro que se apuraria por arbitramento.

Não assiste, porém, à Administração Fiscal a faculdade de, desconsiderando as despesas comprovadas, transformar as receitas em lucros líquidos, para como tal submete-los à incidência. Neste sentido é o entendimento firmado nas decisões unânimes da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciados nos Acórdãos nº 101-74.067, de 08.02.83, e nºs 101-74.392, de 07.06.83. Para diferenciar o contribuinte que procede corretamente, atendendo aos ditames da lei comercial e fiscal, daquele que transgredir as normas de apuração de resultados, dando trabalho ao Fisco, é que a lei outorga ao Fisco a faculdade de arbitrar o lucro com coeficientes variáveis e sanciona o infrator com a multa de 50% sobre a diferença de imposto que vier a ser apurada."

Na verdade, a decisão acima transcrita se fundamenta no princípio de que não se tributam receitas, mas lucros. Quando se diz que o valor da receita omitida é tributável, supõe-se que o interlocutor ou o leitor, conforme o caso, compreenda este princípio como óbvio. Assim, se o Fisco se deparar com custos não escriturados e relacionados com as receitas não escrituradas, ambos comprovadamente existentes, não poderá considerar as receitas e desconsiderar os custos, pois estaria infringindo toda a sistemática da tributação que se assenta sobre o lucro.

Ao apurar omissão de receitas, o Fisco geralmente não encontra custos não escriturados, pois é evidente que ninguém em sã consciência há de querer omitir despesas ou custos. Assim, quando se leva à tributação o montante das receitas omitidas é o m

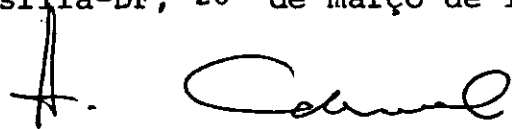
Acórdão nº 105-0.751

porque há presunção de que os respectivos custos foram escriturados, o que normalmente não se diz, por ser óbvio.

No caso em julgamento, os fiscais só se depararam com receitas omitidas. O recorrente, por sua vez, em nenhum momento comprovou que também possuía custos não escriturados. A conclusão lógica é a de que somente o valor das receitas omitidas deve ser oferecido à tributação, pois, por presunção, os custos já foram computados na apuração do lucro.

À vista do exposto, nego acolhimento à preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito sou pelo provimento parcial do presente recurso, no sentido de que a multa de 150% fixada pelo fiscal autuante e confirmada na decisão recorrida seja reduzida para 50%, na forma do art. 728, inciso II, do RIR/80. *grm*

Brasília-DF, 20 de março de 1984


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR