



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RI.....

Sessão de 07 de março de 1983.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.298

Recurso nº RD/102-0.111

Recorrente L.C. DA VEIGA FUCKS (FIRMA INDIVIDUAL)

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

ARBITRAMENTO DE LUCROS - Falta de declaração - A falta de entrega da respectiva declaração de rendimentos pela pessoa jurídica não implica desconhecimento da sua receita bruta e não autoriza o arbitramento de lucro com base em outro critério para a sua apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por L.C. DA VEIGA FUCKS (FIRMA INDIVIDUAL),

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

Sala das Sessões, em 07 de março de 1983

AMADOR OUTERICO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR

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, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, FRANCISCO AMARAL MANSO e OSWALDO SANT'ANNA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1070/050.056/81-47

RECURSO Nº: - RD/102-0.111

ACÓRDÃO Nº: - CSRF/01-0.298

RECORRENTE Nº: L.C. DA VEIGA FUCKS (FIRMA INDIVIDUAL)

RECORRIDA: SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

L.C. DA VEIGA FUCKS, firma individual domiciliada em Giruã, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 52/58), da decisão da colenda Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 102-18.686, prolatada em sessão de 12.11.81 (fls. 32/49).

Na decisão supra, aludido Colegiado, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte (fls. 21/30), autuado naquele Conselho sob nº 84.179 mantendo, em consequência, o lançamento contestado (fls. 4) — pelo qual foi arbitrado o lucro relativo ao exercício de 1980, período-base de 1979, pela aplicação de coeficiente sobre o valor do capital registrado no início do ano-base — sob as seguintes ementa e fundamentação, esta extraída do voto do relator-designado, o ilustre Conselheiro Francisco de Assis Praxedes (fls. 32 e 45/47):

"I - Confirma-se decisão de primeira instância que mantém lançamento ex officio e fetuado com base em lucro arbitrado.

II - O lançamento teve suporte em falta de *Shit*

Acórdão nº CSRF/01-0.298

declaração de rendimentos a que estava obrigado o contribuinte, nos termos do artigo 147 do RIR. Todavia, o lucro arbitrado tem fundamento na falta de escrituração que faz prova do lucro real, base da tributação das pessoas jurídicas.

III - O arbitramento está justificado à mingua de prova da inexistência de lucro real apurado através de escrituração."

.....

"Com a devida vênia do eminente Conselheiro Relator, nego provimento ao recurso.

Ao que entendi do minucioso relatório e mais esclarecimentos prestados pelo DR. SERGIO PERY GOMES, a situação nestes autos não é idêntica à que se examinou no recurso nº 83.584, de que fui relator.

Muito me honra o fato de o Dr. Sérgio ter utilizado meu raciocínio para fundamentar seu voto.

Todavia, infelizmente, não posso, neste ensejo, acompanhá-lo.

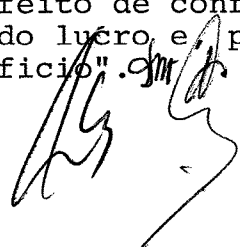
É preciso atentar para o que afirmei em meu voto:

"Na espécie dos autos, o recorrente juntou à impugnação a declaração de rendimentos do exercício de 1980, informando dados extraídos, segundo ele, de sua contabilidade.

"Tenho para mim que essa declaração deve ser acolhida como prova que merece exame e decisão a respeito da existência, ou não, de contabilidade em que o lucro real foi apurado, ou não, e de acordo com a lei.

"Se a declaração não faz prova bastante da existência de contabilidade, pelo menos é um indício.

"É preciso não esquecer que a jurisprudência deste Conselho sempre foi no sentido de se admitir a declaração de rendimentos, que acompanha a impugnação de crédito tributário, como prova, para efeito de confirmar, ou não, o arbitramento do lucro e, portanto, o lançamento "ex officio".



Acórdão nº CSRF/01-0.298

Na hipótese destes autos, o recorrente não apresentou a declaração de rendimentos sequer com a impugnação. Portanto, não se verificou o indício de prova de que possui contabilidade.

Segundo a "Declaração de Firma Individual", o negócio explorado pelo recorrente começou a 30 de julho de 1979. Sendo assim, a partir dessa data, estava ele obrigado a ter escrituração que prova o lucro real, base da tributação da pessoa jurídica (art. nº 157 do RIR).

O lançamento ex officio teve como suporte a não apresentação de declaração de rendimentos (art. 676, I, do RIR). Isso é fora de dúvida. No entanto, o arbitramento tem assento na falta de escrituração que faz prova do lucro real, de acordo com o disposto no art. 399, inciso I, do RIR.

O recorrente, em nenhum momento, negou que não tinha escrituração. Apenas procurou justificar a ausência de declaração.

Não colhe, porém, seu argumento.

O § 2º do art. 147 do RIR dispõe que a pessoa jurídica é obrigada a declarar, no exercício subsequente ao início do negócio, o lucro real correspondente ao período entre a data de início do negócio e a do encerramento do primeiro balanço que estiver obrigada a realizar.

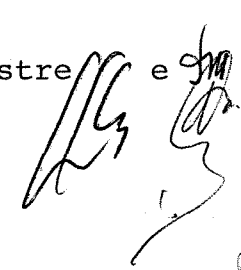
E o primeiro balanço que o recorrente deveria fazer, incontestavelmente, seria em 31 de dezembro de 1979.

A dispensa de declaração de rendimentos, no exercício que se segue ao início do negócio, só é admissível quando, em virtude de disposição contratual ou estatutária, o balanço não for efetivado em 31 de dezembro de cada ano (§ 1º do art. 147 do RIR).

Não é o caso dos autos, porquanto a regra, em se tratando de firma individual, é o período base corresponder ao ano calendário.

De consequência, à mingua de prova da inexistência de lucro real apurado através de escrituração, tenho que merece confirmação a decisão recorrida." (destaques da transcrição).

Do voto vencido do relator-sorteado, o ilustre e

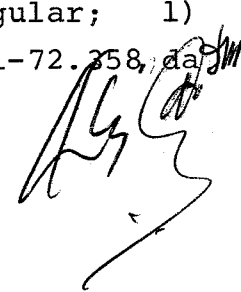


Acórdão nº CSRF/01-0.298

então Conselheiro Sérgio Pery Gomes, transcreve-se o trecho abaixo (fls. 49):

"Decorre a este fato a evidente falta de atividade da recorrente no período autuado, conforme demonstram os documentos acostados aos autos tais como a NOTA FISCAL de nº 001, por ela emitida e datada de 16/05/80, a GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICM, na qual consta a observação de "SEM MOVIMENTO NO PERÍODO" e autos de igual valia a demonstrar a ausência de atividade." (destaques da transcrição).

Cientificada dessa decisão através de cópia recebida em 01.04.82, conforme termo (fls. 50), a contribuinte interpôs recurso a esta Câmara Superior, protocolizado em 16.04.82 (fls. 51), com fundamento no artigo 4º e seu inciso I, do seu Regimento Interno, no qual alega a divergência de julgados entre o decisório recorrido e os Acórdãos nºs 101-67.262 e 101-72.358, proferidos pela egrégia Primeira Câmara do mesmo Conselho, e mais: a) que está provado nos autos que a recorrente não operou durante o período-base de 1979; b) que essa situação ficou evidenciada no voto do relator vencido no julgamento; c) que o voto vencedor não contestou esse fato; d) que, no ano-base de 1979, só foram praticados dois atos que foram o registro da firma na Junta Comercial e a sua inscrição no C.G.C.; e) que o primeiro ato de comércio ocorreu com a emissão da nota fiscal nº 001, em 16.05.80; f) que, por isso, não houve o fato gerador do imposto, uma vez que inexistiu aquisição, ainda que presumida, de renda; g) que também não houve destaque, do patrimônio da pessoa física, do valor do capital da firma individual; h) que, não tendo operado durante o ano-base, não poderia estar sujeita à tributação com base no lucro real e obrigada, por isso, a manter escrituração regular; i) que, por não ter praticado qualquer das operações a que se refere o artigo 12 do Código Comercial, não poderia registrá-las no livro "Diário"; j) que, ao contrário do que afirma o Relator-designado, o lançamento pelo qual foi arbitrado o lucro, teve como base a falta de entrega da declaração de rendimentos e não a falta de escrituração, de acordo com a decisão singular; l) que, nessa parte, existe divergência com o Acórdão nº 101-72.358, da



Acórdão nº CSRF/01-0.298

Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; m) que, provada a inexistência de atividades durante o ano-base, a recorrente não está obrigada à apresentação de declaração de rendimentos; n) que a decisão recorrida também diverge do Acórdão nº 101-67.262, da mesma Câmara, segundo o qual não cabe o arbitramento do lucro se comprovado que a interessada não operou; o) que pede lhe seja facultada a posterior juntada de xerocópia dos Acórdãos indicados como divergentes, em virtude de ainda não ter recebido as suas cópias, solicitadas à Secretaria do respectivo Conselho; p) que anexa cópias da publicação das ementas correspondentes.

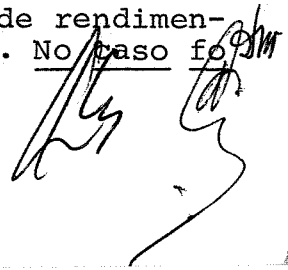
Através de petição protocolizada em 12.05.82 (fls. 64), a recorrente solicitou a juntada de xerocópias do inteiro teor dos referidos Acórdãos (fls. 66/67).

O recurso especial foi admitido em despacho proferido pelo culto presidente da Câmara recorrida, o Conselheiro Jacinto de Medeiros Calmon, a seguir transcrito parcialmente (fls. 79/80):

"4. O exame dos acórdãos parâmetros nos induz à convicção de que efetivamente existe a arguida divergência quanto ao Acórdão nº 67.262, de 30 de janeiro de 1975, que sustenta ser incabível a cobrança de imposto sobre lucro arbitrado quando comprovado que, no ano base, a empresa não praticou operações.

5. De fato, a tese defendida pela recorrente é que só iniciou efetivamente suas operações no ano de 1980, inexistindo, em consequência, qualquer ato de comércio ou outra atividade no ano-base de 1979, exercício de 1980, da qual se pudesse inferir a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e/ou proventos de qualquer natureza, no aludido período.

6. Quanto ao Acórdão nº 101-72.358, de 22 de junho de 1981, afigura-se-me inaplicável à hipótese em litígio, pois rejeita o arbitramento de lucro por outro critério que não o da receita bruta, quando esta for conhecida, ou quando, embora, desatendida a intimação para apresentar declaração de rendimentos, o contribuinte possua escrituração. No caso fo



Acórdão nº CSRF/01-0.298

calizado pelo Acórdão recorrido, nem existia escrituração regular nem receita bruta conhecida." (destaques da transcrição).

Apresentando as contra-razões da Fazenda, assim se manifestou o seu procurador-representante junto à Câmara "a quo", o ilustre Procurador da Fazenda Nacional Leon Frejda Szklarowski (fls. 81/84):

"O eminente Presidente da Câmara recorrida, Dr. Jacinto de Medeiros Calmon, mui acertadamente, repetiu o acórdão da 1ª. Câmara nº 101-72.358, de 22/06/81, por ser, proclama,

"inaplicável à hipótese de litígio, pois rejeita o arbitramento de lucro por outro critério que não o da receita bruta, quando esta for conhecida, ou quando, embora desatendida a intimação para apresentar declaração de rendimentos, o contribuinte possui escrituração - No caso focalizado pelo Acórdão recorrido, nem existia escrituração regular nem receita conhecida" (fls. 79).

Resta contudo segundo Sua Excelência, o acórdão nº 67262, de 30.01.75, da mesma Primeira Câmara, relatado pelo Dr. Adilson Conceição.

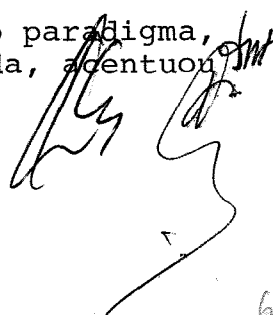
NÃO OBSTANTE,

Doutos e honrados Conselheiros,

Nem este aresto se presta a autorizar o INGRESSO DA RECORRENTE A ESTA INSTÂNCIA SUPERIOR, porquanto os julgados para merecerem esse privilégio DEVEM SER CONTEMPORÂNEO e não superado pela jurisprudência, nem distânciado no tempo, como nos temos pronunciado, entre outros, no nosso trabalho, publicado in "Câmara Superior de Recursos Fiscais, Imposto de Renda Jurisprudência 1.2-10", Ed. Resenha Tributária, março de 1982, p. 2761 e segs - Parecer CRF nº 115/80.

Ademais, sequer se casa com os pressupostos exigidos pela legislação, para fortalecer o recurso de divergência, que exige ACÓRDÃOS DIVERGENTES na interpretação da legislação tributária, por Câmaras diferentes ou pela Câmara Superior.

Com efeito, o acórdão admitido como paradigma, pelo culto Presidente da Câmara recorrida, adentrou



Acórdão nº CSRF/01-0.298

que o lançamento de ofício, com base em lucro arbitrado, deve ser cancelado na fase impugnatória, se comprovado que a empresa não manteve atividade durante o ano-base, enquanto que o acórdão recorrido se refere à situação fáctica inteiramente diversa e a interpretação que se pretende divergente, em relação à legislação, "data venia", inexistente, como já decidiu o Tribunal Maior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, pela palavra erudita do Dr. Sebastião Rodrigues Cabral, a saber:

"Divergência. Uma vez não caracterizada a divergência de julgados, versando o Acórdão recorrido e o paradigma sobre matéria substancialmente diferente, é de considerar não previstos os pressupostos pela admissibilidade do recurso interposto com fulcro no inciso II do art. 3º do Decreto nº 83.304/79" (Ac. nº CSRF nº 01-0.167, de 25 de setembro de 1981).

Neste mesmo sentido, o Ac. CSRF nº 01-0.070, de 23 de maio de 1980. Idem, Ac. CSRF 01-0.001, de 26.10.79.

Muito bem instruiu o ilustre Relator designado, apontando que "na hipótese destes autos, o recorrente não apresentou a declaração de rendimentos sequer com a impugnação. Portanto, não se verificou o indício de prova de que possui contabilidade."

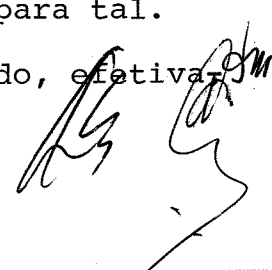
Sabidamente, esse julgador deu a melhor interpretação aos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda.

Aliás, o arbitramento, ao contrário do que pretende a recorrente, não se constitui em penalidade, por ser mero instrumento que objetiva determinar o lucro tributável, sem qualquer conotação penal, por se tratar de medida externa, somente se justifica quando impraticável o aproveitamento da escrita" (cf. Ac. CSRF 01-0.017, de 23.12.79).

Esse mesmo pensamento vem norteando esta MAIS ALTA CÂMARA, em precisas e semelhantes hipóteses, v. g., Acórdão nº CSRF/01-0.143, de 23.04.81; CSRF 01-0.123, de 14.01.81; CSRF 01-0.143, de 23.04.81, etc.

"In casu", como predica o culto Dr. Francisco de Assis Praxedes, os fatos mencionados pelo Relator vencido, Dr. Sergio Pery Gomes, não se comungam com a realidade dos autos, nem o acórdão citado, para justificativa de seu voto se presta para tal.

O Relator-vencedor, em seu arrojado, efetiva,



mente, foi muito feliz, o que torna o trabalho da re corrente bastante fácil, dado que sua Excelência es gotou a matéria, em suscinta e escoreita análise."

Eis por que o recurso não deve ser conhecido, por carecer do pressuposto processual, ou, se no mérito, merece ser desprovido, por não se compadecer aquele remédio jurídico com as exigências legais."

À impugnação apresentada (fls.06/08), a ora recorrente carreu aos autos xerocópias autenticadas do "documento de identificação fiscal-provisório", com carimbo aposto pela repartição do fisco estadual em 29.01.80 (fls.09); da nota fiscal nº 001, emitida em 16.05.80 (fls.10); da "guia de informação e apuração do ICM" relativa ao mês de janeiro de 1980, "sem movimento", entregue em 26.06.80 (fls. 11; e da "autorização de impressão de documentários fiscais" emitida em 21.02.80, e, na mesma data autorizada pelo órgão fiscal estadual (fls.12).

A ementa e os fundamentos da decisão de primeiro grau deixam claro o motivo que deu origem ao lançamento discutido nestes autos, como se pode observar da parte transcrita a seguir:

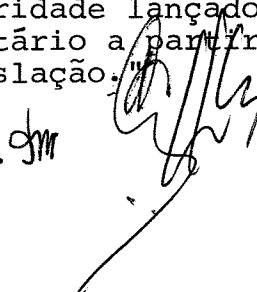
"- Na ausência de apresentação de declaração de rendimentos, desconhecida a receita bruta do contribuinte, compete exclusivamente à autoridade lançadora escolher o critério de arbitramento do lucro e constituir o crédito tributário pertinente, observada a legislação aplicável."

.....

"CONSIDERANDO que a empresa não apresentou declaração de rendimentos dentro do prazo legal, como lhe competia, independentemente de apuração de rédi to positivo ou não;

CONSIDERANDO que, ao lhe ser oferecida uma última oportunidade de cumprir o seu dever, deixou de atender à intimação cuja cópia se encontra à fl..01, aliás, à fl..03 ("AR" à fl..01), silenciando completamente;

CONSIDERANDO que, assim, outra alternativa não restou à autoridade lançadora, senão constituir o crédito tributário a partir de um lucro arbitrado na forma da legislação."

É o relatório. 

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator.

O recurso especial interposto encontra arrimo no ar tigo 4º e seu inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais — baixado com a Portaria nº 434, de 03.05.79, do Ministro da Fazenda (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28.03.79) e alterado pelas Portarias nº 505, de 25.05.79, e nº 99, de 15.04.81 — tendo sido cumprido o respectivo prazo, fixado no "caput" do artigo 5º do citado Regimento.

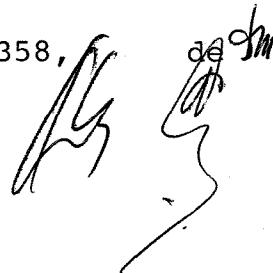
"Data venia" do respeitável despacho do culto Presi dente da Câmara recorrida, não se configura a divergência de julga- dos entre o decisório recorrido e o Acórdão nº 101-67.262, de 30.01.75, da colenda Primeira Câmara do mesmo Conselho.

Com efeito, o primeiro decidiu no sentido de que a falta de entrega da declaração de rendimentos implica desconhecimen- to da receita bruta e autoriza o arbitramento de lucro com base em outro critério, enquanto que o segundo, julgando recurso de ofício, entendeu que não cabe o arbitramento do lucro quando o contribuinte comprova, na fase impugnatória, que não realizou operações durante o ano-base.

Não há, portanto, qualquer similitude e, menos ain- da, identidade entre os casos julgados pelos dois "decisuns", o que é pressuposto para que possa existir a divergência jurisprudencial.

É fato que a contribuinte, tanto na impugnação, co- mo no recurso alegou, até com veemência, que não realizou operações durante o período-base, com base nas provas apresentadas, mas essa situação sequer foi abordada quer pela decisão de primeiro grau, quer pelo decisório recorrido.

Porém, em relação ao Acórdão nº 101-72.358,



Acórdão nº CSRF/01-0.298

22.06.81, também da Primeira Câmara do citado Conselho, configura-se dissídio jurisprudencial, uma vez que decidiu no sentido de que a falta de entrega de declaração não implica o desconhecimento da receita bruta, nem autoriza o arbitramento do lucro, mediante a utilização de outra base para o seu cálculo, segundo sua ementa e voto do Relator.

Preenchidos, dest'arte, os pressupostos regimentais, conhece-se do recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

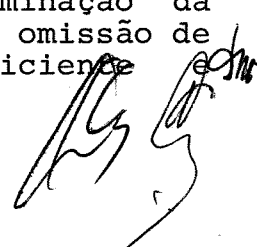
Porque melhor interpretou e aplicou a legislação de regência, como a seguir se demonstrará, deve prevalecer o entendimento do "decisum" apontado como divergente, como uniformizador da jurisprudência administrativa sobre a matéria.

Em lugar do bem lançado voto proferido pelo relator desse Acórdão, o ilustre Cosnelheiro Amador Outereiro Fernández, adota-se, integralmente, o voto prolatado pelo mesmo Relator no Acórdão nº CSRF/01-0.222, de 04.08.82, desta Câmara Superior, a seguir transcrito, no qual, com maior riqueza de fundamentação, esgota a matéria:

"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 de 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 15.11.77):

"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



Acórdão nº CSRF/01-0.298

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).

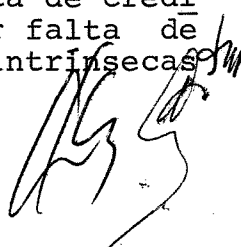
.....

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 infração fiscal, mas sim a valorização, 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 desponta 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. 8º). 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 escolher 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:

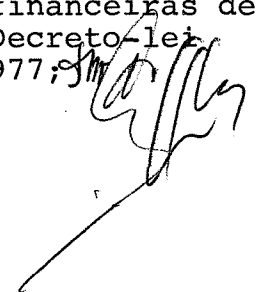
"Nas obrigações alternativas, segundo o artigo 884 do Código Civil, a escolha cabe ao devedor, se diversa não for a determinação legal, sendo que a mora não é suficiente à extinção do direito de escolha (cf. PONTES DE MIRANDA, Trat. de Dir. Priv., XXII/131)."

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 arbitrar^á 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;



Acórdão nº CSRF/01-0.298

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 contiver 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 legislador estabeleceu os novos parâmetros para o cálculo do lucro arbitrado, ao estabelecer, literalmente:

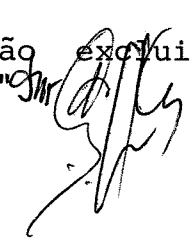
"Art. 8º - A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em porcentagem da receita bruta, quando conhecida. (grifamos)

.....
§ 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."



Acórdão nº CSRF/01-0.298

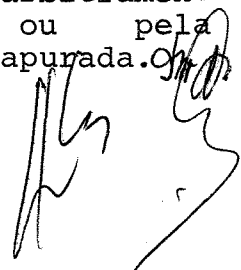
8. Sendo certo que o contribuinte não está obrigado por lei a apresentar na repartição fiscal todos os livros e documentos comerciais e fiscais para o fim de determinar a apuração do seu lucro tributável, impondo-lhe a lei, apenas, que os apresente no seu estabelecimento quando solicitado, sem prejuízo 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 dasatendimento, 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, presuposto para o arbitramento do lucro.

9. Pelas mesmas razões (falta de fiscalização propriamente 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.



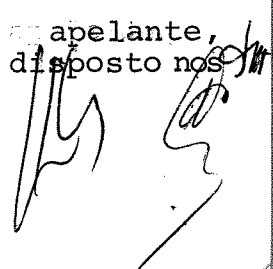
Acórdão nº CSRF/01-0.298

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 Decreto-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 incommensuráveis 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



Acórdão nº CSRF/01-0.298

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", 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 termos 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 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 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 artigos 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 peculiaridades 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."



Acórdão nº CSRF/01-0.298

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte.

Brasília-DF, 07 de março de 1983.


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR