



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° : 10880.027914/91-79
Recurso n° : RD/106-0.392
Matéria : IRF
Recorrente : WALPIRES S/A CORRETORA DE CÂMBIO, TÍTULO E VALORES MOBILIÁRIOS
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 23 de julho de 2001
Acórdão n° : CSRF/01-03.369

DIVERGÊNCIA - PRESSUPOSTOS - PREQUESTIONAMENTO - Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, em face de inequívoco prequestionamento e divergência de julgados, é de se admitir o recurso interposto pelo sujeito passivo.

IRF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA - INOVAÇÃO DO FEITO - Não compete à segunda instância alterar o feito, aplicando legislação distinta daquela constante na autuação e apurando nova base de cálculo, ainda que a decisão seja parcialmente favorável ao sujeito passivo. Comprovado flagrante equívoco na aplicação da norma legal e conseqüente apuração de base de cálculo inadequada, incabível o lançamento assim constituído.

Preliminar rejeitada.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WALPIRES S/A CORRETORA DE CÂMBIO, TÍTULO E VALORES MOBILIÁRIOS.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada pela Fazenda Nacional e, no mérito, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10880.027914/91-79
Acórdão nº : CSRF/01-03.369


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR (Suplente Convocado). Ausentes, temporariamente, o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA e, justificadamente, o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369
Recurso nº. : RD/106-0.392
Recorrente : WALPIRES S/A CORRETORA DE CÂMBIO, TÍTULOS E VALORES
MOBILIÁRIOS

RELATÓRIO

Inconformada com o decidido no Acórdão nº 106-08.657, de 18.03.97 (fls. 719/729), prolatado pela E. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o sujeito passivo recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A matéria levada a julgamento pela Câmara de origem e constante no Relatório da Resolução nº 106-0.591 (fls. 338/348), buscando objetividade e clareza, é a seguir transcrita:

"2. Contra a contribuinte foi emitido Auto de Infração (fls. 219), na área do Imposto de Renda na Fonte, relativo ao Ano de 1989 a 1991, por: FALTA, E CONSEQÜENTE RESPONSABILIZAÇÃO DE RETENÇÃO DO IR-FONTE INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS.

2A - A recorrente adquiriu papéis de SANMA MINERAÇÃO VALE DO VOTORANTIM LTDA., LINEAR CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA. e NFT EMPREENDIMENTOS LTDA., empresas não financeiras, através do BANCO DE CRÉDITO NACIONAL S/A, que os custodiava.

2B - Referidos papéis seriam LTN e BBC. Não há, nos Autos, prova documental que confirme tal afirmação.

2C - A Ação Fiscal se iniciou com intimação à recorrente para que apresentasse as NOTAS DE COMPRA relativas à aquisição dos referidos títulos pelas vendedoras (SANMA, LINEAR e NFT).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10880.027914/91-79
Acórdão nº : CSRF/01-03.369

2D - Referidas NOTAS DE COMPRA não foram apresentadas.

2E - O lançamento considerou ter havido OPERAÇÃO DAY TRADE.

2F - Na determinação de base tributável foi utilizado ARBITRAMENTO, considerando 50% do valor líquido de cada transação.

2G - Às fls. são assim descritos os fatos e enquadramento legal (ler fls. 220).

3. Inconformada, apresenta IMPUGNAÇÃO (fls. 225), rebatendo o lançamento com os seguintes argumentos, que destaco, por refletirem a tese esposada pela impugnante:

3.1 - PRELIMINARMENTE:

a) Contesta a utilização da TRD, citando noticiário da imprensa, de ação de inconstitucionalidade de tal prática;

b) proclama ter havido erro de sujeito passivo, pois se deixara de haver a retenção, esta teria sido motivada por informação dada pelo banco interveniente nos documentos que embasaram as transações, onde a vendedora é conceituada como "CL 2 - PJNFSR" em função do código ali declarado (0 032-0.23.O), devendo o referido banco ser responsabilizado e não a recorrente.

3.2 - Quanto ao mérito:

a) a Lei 7.799/89 teria, implicitamente revogado a Lei 7.751/89, nos pontos em que fixa nova redação;

b) que, assim, estaria derrogada a disposição atinente à exigência de apresentação das notas de compra, relativas à transação imediatamente anterior com os mesmos títulos - cuja falta, nestes Autos, motivara o arbitramento e o conseqüente lançamento;

c) que a então impugnante teria entregue ao Fisco tudo que a lei exige (Lei 7.799/89, art. 52);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

d) que, se algum imposto fosse devido, a base de cálculo deveria ater-se ao disposto no art. 50 da Lei 7.799/89;

e) que a ação fiscal, com tal arbitramento, é verdadeiro CONFISCO;

f) junta:

f1 - listagem do SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (fls.), relativa aos códigos utilizados nos documentos que embasaram o lançamento;

f2 - declarações das empresas não financeiras envolvidas, que declaram apurarem seu lucro pela modalidade do Lucro Real;

f3 - declarações das mesmas empresas, relativas a cada negociação onde afirmam, em formulário-padrão e pré-impresso que os títulos "foram adquiridos anteriormente".

4. Não há INFORMAÇÃO FISCAL.

5. A DECISÃO RECORRIDA (fls. 312) mantém integralmente o feito, sendo de destacar os seguintes pontos que levaram a digna Autoridade a quo àquela conclusão:

a) rejeita as liminares (ler fls. 314);

b) no mérito, afirma estar em plena vigência a Lei 7.751/89 e ainda que não estivesse, a perfeita descrição dos fatos teria permitido ampla defesa;

c) taxa de falsas e capciosas as declarações das empresas, quando afirmam apurar seu lucro pela modalidade de Lucro Real, pois "nunca apresentaram declarações de rendimentos", conforme informação cadastral anexada após a impugnação, não podendo provar o Lucro Real. NOTA DO RELATOR: Referidas informações cadastrais dão as empresas como ATIVAS e não indicam qualquer omissão na entrega da Declaração de Rendimentos;

d) afirma ter sido operação "day-trade", não tendo restado alternativa senão lavrar o Auto de Infração, pois, intimada, a contribuinte não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10880.027914/91-79
Acórdão nº : CSRF/01-03.369

lograra provar que a transação anterior com os mesmos títulos não se realizara no mesmo dia."

Naquela assentada, decidiu o Colegiado transformar o julgamento em diligência, sob os seguintes argumentos:

"... Neste processo e neste julgamento, entendo que, pela importância que tais documentos apresentam no contexto da ação fiscal que se discute, há que, "a priori", buscar esclarecimentos sobre seu conteúdo e sua funcionalidade, para que este Colegiado, dispondo de todas as informações, possa, então, decidir, considerando que estão envolvidas, inclusive, com preliminar de nulidade por erro de sujeito passivo.

2. Outrossim, embora o arbitramento seja uma maneira como qualquer outra de determinar a base tributável e ser, inclusive, autorizada por lei, entendo que não foram esgotadas todas as possibilidades de se chegarem aos documentos que poderiam levar ao cálculo real de tal base. A rigor, as Notas de Compra, relativas à transação anterior, deveriam ter sido solicitadas ao vendedor, embora a norma vigente (IN/SRF nº 106/89, art. 13) autorize o procedimento da Fiscalização, que as solicitou do comprador, sem lograr obtê-las - motivando o arbitramento. Entretanto, tais notas ou a informação que interessa, data e preço de aquisição, podem, perfeitamente, serem solicitadas ao vendedor ou mesmo ao banco custodiante."

Baixou-se, pois, em diligência para o fim de se intimar as empresas envolvidas a apresentarem as notas de compra relativas aos títulos vendidos à recorrente, todos relacionados às fls. 344.

Cumprida a diligência, tem-se a seguinte Informação Fiscal, às fls. 400/401:

"Foram tomadas as seguintes providências:

Com relação ao item "a", solicitou-se que se oficiasse a Superintendência da 7ª Região Fiscal, onde foram realizadas as operações constantes do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

Processo, para que intimasse as empresas intervenientes, a fornecerem as Notas de Compra (fls. 348) desejadas, o que foi feito (fls. 349 a 368).

As empresas não foram localizadas (fls. 352/2) o que impediu que se obtivessem as Notas de Compra.

Com relação ao item "b", foi solicitado (fls. 370) que respondesse aos quesitos formulados pelo D. Relator. Atendeu ao solicitado com os esclarecimentos de fls. 371/2.

O item "c" foi cumprido solicitando-se ao Banco Central do Brasil (fls. 373) que esclarecesse o solicitado às fls. 344/7. Atendeu com os esclarecimentos de fls. 375/398).

Relativamente ao item "d", esclarecemos que Walpires S. A. C.C.T.V.M. adquiriu títulos mobiliários de diversas empresas, financeiras e não, e em particular das seguintes: SANMA MINERAÇÃO VALE DO VOTORANTIM LTDA.; LINEAR CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA., e NFT EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., revendendo-os no mesmo dia.

Deveria, por ocasião das negociações com pessoas jurídicas não financeiras, resguardar-se, para sua própria garantia, a respeito das informações que lhe foram transmitidas sobre as vendedoras, a propósito de sua situação fiscal e da operação anterior que fizeram com os papeis que ora negociavam, guardando cópia dos documentos que lhe foram exibidos, evitando os inconvenientes e riscos que ora tem. Não ignorava a Recorrente que as operações de um dia são tributadas com alíquotas diferenciadas e substancialmente maiores que as demais operações, razão pela qual, deve, naturalmente, dispensar às compras que efetua, a cautela necessária, que a resguardem do descumprimento das obrigações peculiares a esse tipo de operação. Os elementos que lhe permitem cumprir suas obrigações fiscais, são exatamente aqueles que foram solicitados pela Fiscalização (fls. 2), sem, qualquer resultado, acarretando a autuação.

Entende esta Auditoria, desnecessária qualquer diligência, já que nada há que buscar, além de terem sido oferecidas ao Recorrente todas as oportunidades no sentido de provar o que afirma."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

Cumprida a diligência, o recurso retornou à pauta de julgamento, tendo o sujeito passivo apresentado Memorial, juntado aos autos às fls. 419/434, a pedido do Conselheiro-relator. Leio em sessão o item 5 daquela peça (fls.426).

Decidiu o Colegiado por nova diligência. Transcrevo, para compreensão da lide, o seguinte excerto daquele voto:

“14. O BCN é, em todos os BOLETOS, identificado como CEDENTE VENDEDOR, o qual “obrigatoriamente, deve ser a instituição custodiante dos títulos ...” (resposta dada pelo BACEW ao quesito “c.5.4.”, fls. 376). (sic)

15. Como custodiante, o BCN tinha que manter registro do seus clientes - inclusive, os citados neste processo (SANMA, LINEAR LFT) - e das operações com títulos, nos exatos termos do MNI 6 - 3 - 4 - 8 - 10 e 11, fls. 384/385.

16. E efetivamente os mantinha. Tanto que, às fls. 371, respondendo ao quesito desta Câmara, que perguntava “data em que os referidos títulos foram custodiados pelo cliente observada a última data antes da constante do documento, na hipótese dos mesmos títulos terem sido custodiados mais uma vez pelo mesmo cliente”, responde que “os títulos vendidos foram custodiados NAS PRÓPRIAS DATAS DAS VENDAS, POR MEIO DE COMPRAS REALIZADAS” (GRIFEI).

17. Se os títulos foram, então, comprados ou vendidos no mesmo dia, houve OPERAÇÃO DAY-TRADE. Com tal testemunho o que antes era, apenas, presunção do Fisco, passa a ser um fato confirmado por terceiros. E terceiros habilitados a prestar tal testemunho.

18. Estabelecido que se tratou de OPERAÇÕES DAY-TRADE, desmorona a tese essencial da defesa.

19. Quanto à questão da base de cálculo fixada, que teria determinado imposto equivalente a verdadeiro confisco, na acepção da recorrente, é de se reconhecer que a mesma foi estabelecida em dispositivo legal vigente (Lei nº 7.751/89, art. 3º, § 2º), pois que a Lei 7.799/89, ao tratar da tributação sobre aplicações financeiras não revogou aquele dispositivo anterior, nem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

expressa, nem tacitamente, pois silencia a respeito. E o Fisco só teria recorrido a esse recurso extremo por ter a contribuinte se negado a apresentar os documentos onde poderia ser apurado o rendimento efetivo - o que, se tivesse sido feito, tornaria desnecessário o arbitramento, de que se queixa a mesma contribuinte. E prazo teve para isso podendo tê-lo feito quando lhe foi dada oportunidade para se manifestar sobre a diligência ou, até mesmo, já estando o processo neste Conselho, inclusive na Sessão em que está sendo julgado.

22. Independente da efetividade ou não do intuito de onerar desnecessariamente, a exigência fiscal, a simples possibilidade ou suspeita de que isso pudesse ter ocorrido, já deve merecer deste Colegiado a necessária cautela na apreciação da questão.

23. Ainda que a Lei nº 7.751/89 se refira à existência de TÍTULOS, como papéis existentes e corretos, desde a implantação do Sistema SELIC que as transações eram feitas, essencialmente, pela forma escritural, dado, inclusive, o significativo volume de "títulos" transacionados. O registro das transações nos arquivos eletrônicos competentes do Sistema SELIC dava às mesmas a consistência necessárias, só se partindo para a emissão física dos títulos em circunstâncias excepcionais.

24. Assim, é mais do que possível, é, até, bastante provável, que as transações com os títulos questionados estejam registradas nos arquivos eletrônicos do Sistema SELIC, dando uma certa consistência à suspeita levantada pelo ilustre memorialista de que o Fisco mesmo conhecendo o efetivo rendimento (base de cálculo), teria partido para o arbitramento, com o intuito de onerar o tributo devido.

25. Penso que não há como possa este Colegiado, escapar da imposição moral de mandar averiguar os fatos.

26. Assim sendo, voto no sentido de - mais uma vez - se converter o julgamento do presente processo em Diligência para que:

- a) a repartição preparadora intime o BANCO DE CRÉDITO NACIONAL S/A a informar, com base nos seus registros que, na qualidade de participante do SELIC, inclusive como CUSTODIANTE, deve manter, o valor de venda dos títulos objeto deste processo, na transação anterior



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

à representada nos boletos anexados; caso fique demonstrada a impossibilidade do fornecimento do valor de venda, na transação anterior, deverá a intimada informar, à vista dos seus registros, o valor de emissão ou de primeira colocação dos títulos;

b) na Intimação deve ser mencionado que representante do intimado poderá ter vista das folhas do processo em que se encontra as cópias dos boletos, inclusive podendo lhe serem fornecidas cópia (dos boletos), se assim o desejar. Deverá, outrossim, ser ainda mencionado (na Intimação) que a resposta dada e as informações prestadas serão submetidas à apreciação do Banco Central do Brasil, por decisão deste Primeiro Conselho de Contribuintes;

c) ultimadas as providências junto ao Banco de Crédito Nacional S.A., a resposta dada pelo mesmo e as informações prestadas deverão ser submetidas à Delegacia Regional do BACEN para que se digne de emitir parecer sobre a consistência das mesmas;

d) após, deverá a Fiscalização se pronunciar, em relatório conclusivo, sobre os resultados da diligência;

Em cumprimento da diligência, o BCN apresenta a "Relação de Operações de Day Trade com Títulos de Renda Fixa realizadas pela Walpires S/A CCTVM, referentes ao lançamento constituídos nos presentes autos (fls. 451/454), indicando as datas das operações, os valores pelos quais os clientes compram de outras corretoras e os valores pelos quais a Corretora Walpires compra dos clientes, podendo-se deduzir que a diferença entre um valor e outro representa o lucro obtido pelos clientes, conforme afirmado no Relatório do Acórdão ora recorrido (fls. 723).

A fiscalização manifesta-se sobre a segunda Resolução às fls. 464/465 e a recorrente, às fls. 475/485.

No julgamento levado a efeito pela E. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, decidiu o Colegiado "... reduzir a base de cálculo..." do imposto, tomando-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

se por base o rendimento real, conforme se constata na ementa a seguir transcrita, quanto a esse aspecto:

"IR FONTE - RETENÇÃO - RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA - O rendimento real produzido por quaisquer aplicações financeiras de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, fica sujeito à incidência do Imposto de Renda na Fonte."

Os argumentos que conduziram a esse decisório são a seguir transcritos:

"3. E a Lei nº 7.799, de 10.07.89, aplicável ao período gerador em questão, assim dispõe:

"Art. 47 - O rendimento real produzido por quaisquer aplicações financeiras de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, fica sujeito à incidência do imposto de renda na fonte... (grifei)

4. E o art. 48, inciso 11, do mesmo diploma legal, estabelece, inclusive, alíquota mais gravosa para *"as operações financeiras iniciadas e encerradas no mesmo dia, aplicáveis sobre o rendimento bruto"* (grifei).

5. Estabelecido que a retenção era devida, pouco importando se a título de antecipação do devido na declaração (mesma Lei, art. 51, I), de compensação opcional na Declaração de Ajuste (idem, inciso II) ou devido exclusivamente na fonte (ibidem, inciso III), configura-se a obrigação prevista no art. 574 do RIR/SO, supra mencionado e transcrito.

6. E se a retenção é obrigatória, *"a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido"*, nos termos do art. 576 do mesmo RIR/80.

7. A defesa se empenhou para que a transação não fosse caracterizada como *day trade* (operações com os mesmos títulos iniciadas e encerradas no mesmo dia), alegando que o Fisco nunca o declarara explicitamente e arguindo a responsabilidade dos cedentes, com aval do custodiante (BCN), configurada pelas diversas declarações - nos Autos - de que os títulos *"foram adquiridos anteriormente a esta data"* [data em que WALPIRES



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10880.027914/91-79
Acórdão nº : CSRF/01-03.369

compra dos clientes" - ver fls. 261 e sgs.]. Terá determinado tal estratégia - provavelmente - o fato de que as operações *day trade* pagam imposto maior (alíquota mais elevada).

8. Da mesma maneira, insurge-se a contribuinte contra a base de cálculo considerada no lançamento, obtida por arbitramento - o qual considera confiscatório.

9. Ante tais estratégias de defesa, flui serena a conclusão de que a contribuinte *não contesta a sua responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto*, questionando, todavia, a base de cálculo e a alíquota aplicada.

10. Quanto à caracterização das operações como *day trade*, o resultado das diligências determinadas por este Colegiado, em especial a última, deixou clara tal caracterização, inclusive declarada explícita e expressamente (ver resposta do BCN - fls. 261 e sgs.). Ao manifestar-se sobre os resultados de tal diligência, é a própria defesa que, indignada, pergunta "porque só agora se apresenta o BCN com as informações de fls. 261/271, quando sempre possuídas?", admitindo o que tais informações evidenciam - que as operações foram *day trade*.

11. Entendo, portanto, estar definido tal aspecto da questão, ou seja, ter ficado provado que as operações foram iniciadas e encerradas no mesmo dia, cabendo a aplicação da alíquota majorada de 40%.

12. Outro aspecto a esclarecer - aliás, bem mais substancial - diz respeito à fixação da base de cálculo. Obviamente, os agentes do Fisco tiveram respaldo legal ao procederem ao arbitramento da forma que o fizeram - eis que tal procedimento é previsto na Lei nº 7.751, de 14.04.89, art. 30 e §§.

13. Por não concordar com tal critério de arbitramento, a defesa chega a pugnar pela decretação da nulidade do lançamento, arguindo que o Fisco poderia ter levantado o rendimento bruto e real, que deveria servir de base de cálculo do lançamento, inclusive pelo exame de sua própria contabilidade, tornando desnecessário o recurso ao arbitramento.

.....

16. Quanto à questão de mérito, relativamente à fixação da base de cálculo, entendo que deva ser reavaliada por este Colegiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

17. Inicialmente, deve se deixar claro que os agentes do Fisco tem, mais que direito, o dever de recorrer ao arbitramento, sempre que, por motivos os mais diversos, a base de cálculo não seja documentalmente conhecida. Na conformidade da jurisprudência deste Colegiado, "ARBITRAMENTO NAO E PENALIDADE - O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro. (Ac. CSRF/01-0.123/81) ".

18. Obviamente tal atividade tem que se pautar por observação estrita de critérios objetivos e previamente conhecidos. No caso do Imposto de Renda, a base de cálculo a ser obtida é a que decorrer do fato gerador do Imposto, assim determinado pelo Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 43, como sendo *a aquisição de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.* Assim sendo, o critério que venha a ser adotado não poderá fugir da contingência de que o fato gerador é a *renda* e que a base de cálculo a ser obtida deve, se circunscrever à renda real ou potencialmente auferida.

19. Nessa linha de raciocínio, chego a admitir um certo *espírito draconiano* no dispositivo legal invocado pelo Fisco (art. 3º e §§ da Lei n' 7.751, de 14.04.89, ao fixar a base de cálculo em 50% do valor de face ou de cessão, quando é sabido que a *renda* obtida em tais transações, naquela época de economia inflacionária, era por volta de 1% ou 2%. Dir-se-á que o arbitramento só era invocado porque teria sido negada a apresentação de documentos que permitiriam chegar ao valor real. Ocorre que arbitramento não é para ser usado como retaliação. E se há que se punir o contribuinte, para isso a Lei e a Constituição da República prevêm as penalidades, tais como a multa, por exemplo. Nunca o exacerbamento da base de cálculo, o qual, pela via indireta, implica em exacerbamento do tributo a níveis que tocam ao confisco, proibido pela norma constitucional.

20. Tal dispositivo, a meu ver, draconiano teve vida curta, pois, menos de 60 (sessenta) dias após, foi editada a Lei nº 7.789, de 10.06.89, que viria a regulamentar os mesmos assuntos (tributação dos rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa) sem repetir os dispositivos que fixavam os critérios para o arbitramento. Todavia, ato menor, a Instrução Normativa SRF nº 106, de 19.10.89 - posterior, portanto, a ambos os diploma legais - viria reproduzir aqueles critérios, ao regulamentar aquelas leis.

21. Ainda que, em tese, se possam levantar dúvidas quanto à eficácia de tal ato normativo, a verdade é que ele não foi revogado, nem declarado ilegal,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

mantendo, portanto, sua condição de legislação tributária de aplicação coercitiva (CTN, art. 96 c/c art. 100, I).

22. Assim sendo, respalda-se a atitude fiscal de fazer o arbitramento com base em tais critérios, por mais questionáveis que possam ser, em termos éticos.

23. Todavia, o recurso ao arbitramento só deve ser usado como recurso último. Nesse sentido, tem-se pautado a jurisprudência deste Colegiado, como soe ser exemplo o Acórdão, cuja ementa abaixo se transcreve, embora relativo ao IRPJ - o que não descaracteriza sua principal recomendação - qual seja a de que o arbitramento é medida extrema, qualquer que seja o imposto:

"ARBITRAMENTO É MEDIDA EXTREMA (EX89) - A aplicação do arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizada como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real. É imprescindível por parte do fisco a abertura formal de prazo para apresentar-se a documentação que o elidiria. A intimação para apresentação da Declaração IRPJ e a sua recusa ou atraso não suportam por si só a utilização da medida extrema, que deve revestir-se de maiores cautelas (Ac. 1º CC 105-5.127/90 - DOU de 17.06.91).

24. É aceitável o argumento de que, à época do lançamento, o Fisco não tivesse elementos para chegar ao lucro real obtido nas transações - o que terá justificado o recurso à medida extrema. Com efeito, apesar da defesa ter alegado, por diversas vezes, que tais informações poderiam ser obtidas na própria escrita da contribuinte, a verdade é que as mesmas só viriam aos Autos, prestadas por terceiro, no caso, o BCN.

25. Havendo meios para identificar o rendimento bruto real, deixa de existir a justificativa para se manter o arbitramento, devendo ser adotada a base de cálculo decorrente de tais valores - agora conhecidos.

26. Entendo, portanto, deva ser reformada a r. decisão recorrida, quanto a este aspecto, para que o lançamento seja revisto, considerando-se como base de cálculo de incidência do imposto o resultado da comparação (positiva) entre os valores das colunas tituladas como "WALPIRES compra dos clientes" e "Clientes compram de outras empresas" dos quadros de fls. 261 a 264, relativamente aos períodos de apuração de que tratou a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

autuação neste processo (a autuação, relativamente a períodos de apuração de 1989 a 1991, foi distribuída neste e em outro processo).”

Inconformada, a pessoa jurídica interpõe recurso especial de divergência, ao qual deu-se seguimento nos termos do Despacho nº 106-1.326, de 05.12.2000 (fls. 788/791).

Ciente, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta tempestiva contra-razões (fls.792/797).

É o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

A Fazenda Nacional, em contra-razões, suscita questão preliminar atinente a prequestionamento.

Para tanto, sustenta que:

“... segundo, para o Especial, não basta a simples sucumbência, pois o recorrente precisa satisfazer determinados supostos específicos (art. 32, I e II do Regimento). Em suma: para o atual Regimento, a Câmara Superior não é uma mera 3ª instância, ou seja, uma nova instância recursal, senão mesmo uma Corte de uniformização do direito tal qual o são o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça.

Ocorre - e é precisamente aqui que reside o cerne desta preliminar - esses pressupostos específicos precisam estar expressos no acórdão recorrido ou, se não estiver, o recorrente precisa aventá-los por meio dos embargos declaratórios, vale dizer, precisa prequestionar a matéria objeto do recurso especial. Com feito, prequestionar significa precisamente **tornar explícita a nova tese que será defendida**; e se esta tese não estiver explícita no acórdão recorrido, haverá o recorrente de fazê-lo por meio dos embargos.

Todavia, aqui, no caso *sub examen*, “o recorrente não prequestionou a matéria, quer dizer, não argüiu uma nova tese mediante a qual pretende ver a tese declinada no acórdão recorrido soçobrada. Com efeito, os recursos extravagantes - e este Especial o é - caracterizam-se precisamente por serem uma espécie de arena de debates: debate entre a nova tese sustentada pelo recorrente e a tese consagrada no acórdão recorrido.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

Entendo, s.m.j., deva ser rejeitada de plano a preliminar argüida pelo douto Procurador da Fazenda Nacional.

Pretende a Fazenda Nacional o não conhecimento do recurso especial, argumentando, inclusive, que caberia ao sujeito passivo embargos declaratórios para que o Colegiado enfrentasse, ou seja, questionasse quanto à possibilidade de, em 2ª instância, alterar o lançamento, modificando, não só a base de cálculo da incidência, mas, inclusive, o próprio enquadramento legal, ainda que de tal fato, o julgado fosse mais favorável ao contribuinte. Ou seja, quanto à legitimidade de a autoridade julgadora efetuar novo lançamento.

Não obstante, filio-me à corrente daqueles que entendem não ser cabível embargo em casos que tais. Até porque o Colegiado, julgador em 2ª instância, jamais afirmaria o cabimento de o julgado propiciar novo lançamento. A propósito, nos termos do CTN, art. , o lançamento é atividade vinculada, restrita à carreira de Auditoria, nos estritos termos do órgão fiscalizador, não cabendo ao julgador, seja em primeira ou segunda instância, tal atividade.

Dessa forma, inadequado o prequestionamento em casos que tais, pois estaria o Colegiado reconhecendo, expressamente, a nulidade de seu julgado, pois, incompetente para efetuar novo lançamento (art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o contencioso administrativo).

Por sua vez, quanto ao pressuposto de admissibilidade, em face de o I. Presidente da Câmara recorrido ter DADO seguimento ao recurso especial, ora em julgamento, tão-somente embasado nas motivações do seguimento em idêntico processo administrativo fiscal, reconhecimento mediante agravo, de interesse do mesmo sujeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

passivo, PAF nº 10880.027913/91-14, autuado naquela 6ª Câmara sob o nº RD 106-0.297, objeto de apreciação neste Colegiado na sessão de 04 de dezembro de 2000, transcreve-se a seguir a identificação da suscitada divergência naqueles autos, idêntica ao caso em julgamento:

"Em sua petição de recurso especial, sustentou o sujeito passivo que a C. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, muito embora tenha dado provimento parcial ao seu recurso voluntário, reduzindo substancialmente o crédito tributário apurado ex officio, teria promovido "autêntico lançamento novo, tanto no aspecto fático como no jurídico".

Na mesma peça, com vistas a caracterizar a inovação do feito, assinalou a ora agravante as seguintes diferenças entre o lançamento de ofício consubstanciado no auto de infração e a decisão materializada no acórdão recorrido: 1. no auto de infração a base de cálculo do IR-Fonte foi arbitrada em 50% do valor bruto da cessão ou liquidação, enquanto no acórdão guerreado foi admitido como base de cálculo o rendimento real; 2. "a legislação citada no AI. difere substancialmente daquela arrolada nos fundamentos do voto do Ac."; 3. no AI a Fiscalização sustenta que não lhe foi possível determinar o rendimento real, razão pela qual optou pelo rendimento bruto, ou valor de face. No Ac. Afirma-se ter sido possível chegar ao rendimento real, à vista dos elementos colhidos por força das diligências solicitadas pela Sexta Câmara"; 4. "o AI aplicou a alíquota de 40% prevista no art. 10, parágrafo 20, "b", da Lei nº 7.751, de 14.04.89. O Ac. adotou a mesma alíquota de 40%, porém, estabelecido pelo art. 48, II, "a", da Lei nº 7.799, de 10.07.89".

Entendeu a suplicante que, assim procedendo, a decisão atacada teria dado à lei tributária interpretação divergente da que lhe deu a Câmara Superior nos acórdãos nºs CSRF/02-0.560 e CSRF/02-0.568, ambos de 19105197, e a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes nos acórdãos nºs 103-07.255, de 25/02/86, e 103-07.267, de 26/02/86.

De plano verifico que não observou a interessada o dispositivo regimental (art. 7º, parágrafo 2º, RICSRF) que exige que o recurso especial deve demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10880.027914/91-79
Acórdão nº : CSRF/01-03.369

Com efeito, não indicou a contribuinte quais os pontos dos acórdãos apontados como divergentes que se contraporiam ao aresto vergastado, com vistas a permitir ao Presidente da Câmara recorrida confirmar o dissídio jurisprudencial suscitado.

Em verdade, preocupou-se a recorrente apenas em sustentar que o aresto hostilizado inovara no feito. Quanto à divergência em si, limitou-se o sujeito passivo a afirmar (já no agravo) que "o que a E. Câmara Superior decidiu, nos Acórdãos paradigmas nºs CSRF/02-560 e CSRF/02-0.568, foi, muito claramente, que não compete ao Conselho de Contribuintes a atividade de lançamento" e, referindo-se aos Acórdãos paradigmas nºs 103-07.255 e 103-07.267, que "os acórdãos desprezados não se referem, nitidamente, à competência do Conselho para lançar, ponto para o qual os acórdãos paradigmas são aqueles dois da Câmara Superior de Recursos Fiscais, examinados pelo Sr. Presidente da Sexta Câmara. Os Acórdãos rejeitados dizem respeito à necessidade de observância do duplo grau de jurisdição quando há inovação no feito. Causa forte impressão verificar que o Juízo de Admissibilidade não reconheceu ter havido inovação no feito no Acórdão nº 106-08.658, de 18.03.97"

Parece confundir a agravante a função da Câmara Superior de Recursos Fiscais com uma terceira instância administrativa de julgamento.

Aquela instância especial visa, precipuamente, a garantir a uniformização dos julgados dos Conselhos de Contribuintes, por meio de recurso especial, quando presentes os pressupostos para sua admissibilidade.

E no juízo de admissibilidade, do recurso especial, o Presidente da Câmara recorrida deve-se ater à verificação do atendimento dos requisitos regimentais, não lhe competindo tecer quaisquer considerações de mérito sobre o acerto do acórdão recorrido (como fez o Senhor Presidente da Sexta Câmara - itens 14 e 14.1, fls. 591) ou sobre o seu desacerto (como pretendia a agravante - transcrição retrogrifada).

Nesse contexto, o que aqui se tem que verificar é, única e exclusivamente, se os acórdãos trazidos a confronto teriam examinado casos semelhantes (no plano fático) ao dos autos e se teriam chegado a conclusões diversas (no plano jurídico).

Em outras palavras, importa examinar se os acórdãos paradigmas, diferentemente do aresto recorrido, teriam concluído pela impossibilidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10880.027914/91-79
Acórdão nº : CSRF/01-03.369

dos Conselhos de Contribuintes alterarem, ainda que para menor, a base de cálculo de um tributo, inclusive com alteração na capitulação legal, por entenderem que, se assim fosse, estariam promovendo novo lançamento.

Não obstante a recorrente não tenha demonstrado a divergência suscitada, o que por si só já autorizaria a rejeição do agravo, este Conselheiro solicitou a juntada de cópia do Acórdão nº CSRF/02-0560 (fls. 618/631) e leu o seu inteiro teor.

O que dele se extrai, diferentemente do que compreendeu o Senhor Presidente da Câmara recorrida (até justificável, pois há erro material no acórdão), é que a E. Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, apreciando recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, confirmou o entendimento adotado pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 201-69.867, assim ementado (fl. 632):

"ITR - Não compete ao Conselho de Contribuintes a atividade de lançamentos. A base de cálculo do tributo é o Valor da Terra Nua informado pelo contribuinte, salvo quando impugnado pelo órgão competente mediante avaliação ou levantamento periódico de preços venais do hectare de terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município (Decreto nº 84.684180, art. 70) Recurso provido."

Examinou-se, naqueles autos, lançamento do ITR do ano de 1992, em que o Fisco se utilizou dos dados cadastrais fornecidos pelo contribuinte, mas adotou como Valor da Terra Nua, base de cálculo do tributo, o VTN mínimo especificado na Instrução Normativa SRF nº 119/92, uma vez que o valor apontado na Declaração Ihe era inferior.

Prevaleceu o entendimento, na Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e na Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de que o lançamento, na forma como efetuado, é insubsistente, pois não observou a norma legal, uma vez que a Lei nº 4.504/64 determina que se leve em consideração o valor da terra nua informado pelo contribuinte, salvo impugnação pelo INCRA, caso em que será identificado por avaliação.

Implícita nesse entendimento está a conclusão de que não poderia o Colegiado reduzir a exigência para que o tributo passasse a incidir sobre o valor da terra nua declarado pelo contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

No Acórdão nº 201-69.867 esta conclusão está expressa no fecho do voto da Relatora (fl. 637):

"[...] Tendo-se desde logo a evidência de que esse valor é inequívoca e flagrantemente incorreto, não se há de recorrer a perícia técnica, eis que dela somente poderia resultar a indicação de outro valor, apurado com base em critérios diferentes, e em relação ao qual o contribuinte tem direito de impugnação e de duplo grau de jurisdição." (grifei)

No caso, não há como acolher o lançamento original, uma vez que efetuado com base em VTNm fixado com flagrante inobservância de norma legal, e em montante inteiramente incompatível com a realidade e com os fatos que deveriam ter sido tomados como seus parâmetros de identificação.

Portanto, sendo inequivocadamente incorreto o critério que inspirou o lançamento, há que julgar improcedente a exigência, cingindo-se a esse limite a competência deste Colegiado. (grifei)

Com essas considerações, dou provimento ao recurso." (Grifos do original)

No Acórdão nº CSRF/02-0.560, a conclusão é no mesmo sentido (fl. 631):

"Portanto, não há como acolher o lançamento original, uma vez que efetuado com flagrante inobservância de norma legal, e em montante inteiramente incompatível com a realidade e com os fatos que deveriam ter sido tomados como parâmetros de identificação.

Com essas considerações, sendo inequivocadamente, incorreto o critério que inspirou o lançamento, há que julgar improcedente a exigência, cingindo-se a esse limite a competência deste Colegiado." (grifo do original)
Corroborar essa conclusão a afirmativa constante da ementa do acórdão paradigma (Ac.CSRF/02-0.560) de que "não compete ao Conselho de Contribuintes a atividade de lançamento".

Nessa conformidade, muito embora distintos os tributos, e sendo certo que o Imposto Territorial Rural - ITR apresenta sistemática de cálculo bem mais complexa que o Imposto de Renda devido na Fonte de que tratam os presentes autos, dou por caracterizada a divergência de julgados, com vistas a possibilitar a manifestação da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o mérito da questão".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

Aqueles que entendem quanto à imprescindibilidade do prequestionamento, tal como suscitado pela Fazenda Nacional, de bom alvitre a transcrição, nesta assentada, quanto às Súmulas 346 e 473 do STF, a seguir transcritas, respectivamente:

“A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.”

“A administração pode anular seus próprios atos, quando eivado de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

Se nulo o ato, haja vista que a Câmara recorrida, nos termos do art. 142 do CTN não é autoridade legítima para a atividade de lançamento, ou seja, é incompetente para inovar, isto é, efetuar novo lançamento, entendo não haver razão para se exigir que o sujeito passivo interponha embargo para que o Colegiado se manifeste a respeito.

Em assim sendo, REJEITO a preliminar suscitada pela Fazenda Nacional.

No mérito, razão assiste ao sujeito passivo.

Conforme relatado, exige-se do sujeito passivo imposto de renda na fonte, em face da falta de apresentação de notas de compras através das quais investidoras, devidamente identificadas nos autos, teriam adquirido papéis no mercado financeiro, com venda posterior à autuada. Não comprovado o custo, arbitrou-se a base de cálculo para fins de incidência do imposto na fonte. Deu-se o enquadramento legal conforme previsto no item ‘b’, § 2º, art. 1º c/c o art. 3º, da Lei nº 7.751, de 1989, e inciso II, art. 48, da Lei nº 7.799, de 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

Levado a julgamento na E. Sexta Câmara, após realizadas duas diligências, concluiu-se quanto à possibilidade de se apurar o “rendimento real” das operações autuadas, tendo o Colegiado provido parcialmente o recurso para reduzir a base de cálculo ao rendimento real, argüindo, inclusive, que “arbitramento” não é para ser usado como retaliação, mas como recurso último e, constatado meios para se determinar o rendimento real, deixa de existir justificativa para se manter o arbitramento.

Não obstante a base de cálculo da exigência tenha sido drasticamente reduzida, não há qualquer dúvida quanto à inovação do lançamento. Houve alteração da base de cálculo em face da alteração dos dispositivos legais que regem a incidência do imposto sobre o rendimento real.

De se destacar que a apuração da nova base de cálculo da incidência só foi possível após a concretização de duas diligências, sendo necessário intimar terceiros. Pode-se concluir, pois, o aperfeiçoamento da exigência, tendo o Colegiado, sem qualquer dúvida, inovado o lançamento.

Não compete ao julgador de segunda instância aperfeiçoar o lançamento. Comprovado que o lançamento original é inequívoco e flagrantemente incorreto, não caberia ao Colegiado recorrido transformar o julgamento em diligência especificamente para se apurar a verdadeira base de cálculo, haja vista que tal iniciativa conduziria a novo lançamento, pois estar-se-ia aplicando distinta legislação e nova base de cálculo.

Caberia ao Colegiado, comprovado ser incorreto o critério utilizado na autuação, julgar quanto à improcedência da exigência. Não lhe competindo buscar as provas e verdades materiais dos fatos, ainda que resultasse em base de cálculo mais favorável ao sujeito passivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10880.027914/91-79
Acórdão nº. : CSRF/01-03.369

Entendo ser cabível a este Colegiado declarar a nulidade do Acórdão recorrido, uma vez faltar-lhe competência para inovar no feito. Entretanto, comprovado nos autos que a exigência inicial não merece guarida, em face das novas provas trazidas aos autos, conseqüentes das diligências efetuadas, deixo de declarar a nulidade daquele. DOU provimento ao recurso interposto, cancelando-se toda a exigência constante nos autos.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de julho de 2001


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO