



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54
Recurso nº : 14.269
Matéria : IRPF - EXS.: 1992 a 1994
Recorrente : VILSON ALBIERO
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 23 DE SETEMBRO DE 1998
Acórdão nº : 102-43.326

IRPF - Tendo o contribuinte apresentado todos os documentos que serviram de base para preenchimento de sua declaração de rendimentos, não pode por comodidade, o Fisco, exonerando-se dos seus deveres probatórios, recorrer à figura excepcional do arbitramento, enquanto não esgotados todos os demais meios facultados à autoridade para proceder ao cálculo do tributo.

Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VILSON ALBIERO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra e Ursula Hansen que negavam provimento. A Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto acatava a preliminar de cerceamento do direito de defesa.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54

Acórdão nº : 102-43.326

Recurso nº : 14.269

Recorrente : VILSON ALBIERO

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 256/257, retificado e ratificado pelo Auto de Infração de fls. 355 decorrente do processamento das Declarações de Rendimentos de Pessoa Física, relativas aos exercícios financeiros de 1993 a 1995, anos-calendário de 1992 a 1994, emitido contra o Contribuinte acima identificado, para exigência de crédito tributário equivalente a 116.460,39 Ufirs.

Segundo o Termo de Verificação e Ação Fiscal de fls. 250/251, o lançamento foi efetuado com base no exame dos documentos que serviram para a elaboração das Declarações de Rendimentos de Pessoa Física, relativas aos exercícios financeiros de 1993 a 1995, bem como da escrituração do Resultado da Atividade Rural, a qual o Contribuinte estava obrigado a apresentar, apurando-se assim a infração tributária a seguir descrita.

Nos anos fiscalizados, o Contribuinte estava obrigado a fazer a apuração do resultado da atividade rural através da forma escritural (livro caixa). Como não cumpriu as exigências determinadas na legislação, foi efetuado o arbitramento de 20% da receita bruta, conforme previsto no artigo 15, § 6º, da Instrução Normativa nº 125/92:

ANO CALENDÁRIO	VALOR TRIBUTADO
1992	Cr\$ 351.839.048,07
1993	Cr\$ 8.311.033,36
1994	R\$ 11.241,53



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54

Acórdão nº : 102-43.326

Os valores tributados foram apurados com base nos documentos das fls. 11 / 21/28v. / 204; tendo como enquadramento legal os artigos 1º a 22, da Lei nº 8.023/90; e o artigo 14 e parágrafos, da Lei nº 8.383/91.

Tempestivamente, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 267/276 e anexos de fls. 277/324, tendo, posteriormente, através de procurador legalmente habilitado (fls. 361), apresentado a impugnação de fls. 357/360, alegando, em síntese, o que se segue:

Em sua 1ª Impugnação (fls. 267/276), o Contribuinte-impugnante arguiu, primeiramente, preliminar de nulidade do Auto de Infração, alegando ser totalmente nulo o procedimento fiscal, vez que resultou no cerceamento do seu direito de defesa, por não ficar caracterizado o objeto da infração que teria cometido, uma vez que:

- a) para a constituição do processo administrativo fiscal, o embasamento legal ocorreu pelos artigos 1º ao 22, da Lei nº 8.023/90, e artigo 14 e parágrafos, da Lei nº 8.383/91;
- b) não consta no Auto de Infração a descrição dos fatos, em que pese a referência ao Termo de Verificação e Ação Fiscal e a citação no Auto à existência de omissão de receita da atividade rural e o arbitramento de lucros nesta mesma atividade.

No mérito de sua 1ª Impugnação (fls. 267/276), o Contribuinte alega o seguinte:

- a) que os fatos não foram descritos com a clareza suficiente para concretizar a infração, bem como para facilitar o entendimento do impugnante;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

b) que é de se imaginar que o crédito tributário foi indevidamente constituído, pois o Termo de Verificação e Ação Fiscal, a que alude o Auto em questão, menciona que foi efetuado arbitramento da receita da atividade rural constante das declarações entregues tempestivamente, e dos documentos apresentados pelo impugnante. Contudo, o citado Termo refere-se à omissão de receita da atividade rural, bem como ao arbitramento destas mesmas receitas, pela não apresentação da escrituração em livro próprio;

c) que no Auto em questão, o Fisco não cita qual a legislação (artigos da Lei), infringidos pelo impugnante, e além disso, jamais foram obedecidos os artigos 1º ao 22, da Lei nº 8.023/90;

d) que as irregularidades constantes no Termo e não no Auto de Infração referem-se exclusivamente à atividade rural: omissão de receita e arbitramento pela falta de escrituração (obrigatória à apuração pela forma escritural);

e) que nesse termo foi demonstrado o resultado tributável apurado por arbitramento, deduzindo-se os valores já oferecidos à tributação;

f) que a apuração do arbitramento foi em decorrência exclusiva da não apresentação do livro onde constasse o registro das despesas e receitas da atividade rural (solicitado em 08.01.96, pelo Termo de Início da Ação Fiscal);

g) que tal termo foi considerado como não atendido pelo impugnante. Trata-se de documento padrão, onde se solicitam 20 itens, dos quais a grande maioria não estava sujeita a sua apresentação;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

h) que quanto ao item 06 - documentos comprobatórios das despesas e receitas transcritas no livro caixa - alega que não exerce atividade autônoma que o obrigue a escrituração do referido livro, o que não o levou a perceber o contido no item 15 - escrituração contábil/escritural da atividade rural;

i) que a ação fiscal iniciou-se em 08.01.96, com o termo inicial, apresentando todos os documentos necessários, e foi concluída em 01.04.96 (84 dias), sendo que nesse período nada lhe foi solicitado. Foi surpreendido com os métodos adotados pelo Fisco na apuração do resultado da exploração da sua atividade rural, o que culminou com a constituição indevida, absurda e arbitrária do crédito tributário;

j) que, ao contrário do que afirma o Fisco, o impugnante realiza escrituração regular das despesas e receitas da atividade rural, conforme comprovam as cópias autenticadas de fls. 283/324v;

l) que inexistiu razão para o arbitramento efetivado, uma vez que apresentou os demonstrativos do resultado da atividade rural, que demonstram a existência da escrituração, conforme documentos de fls. 34 / 36 / 37 / 42 / 57 / 70 / 77 / 82 / 89 / 91 / 96 / 97 / 101 / 102 / 111 / 124 / 130 / 164 / 181 / 183 / 188 / 189 / 190 / 191 / 197 / 198 / 199 / 203 / 208 / 214 / 222 / 232 / 234 / 240 / 244 e 248. Com tais demonstrativos, e também com o silêncio do Fisco em relação ao fato, considerou atendida a solicitação relativa à escrituração rural;

Além dos motivos já expostos, que tornam inconsistente o lançamento efetivado, o que demonstra o descaso e / ou negligência, cita outros fatores que reduzirão de forma considerável o lançamento:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54

Acórdão nº : 102-43.326

- Tendo abril / 94 como base, o valor de Cr\$ 1.983.300,00 (3.782,46 UFIR's), considerado como omissão de receita, deve ser adicionado às receitas do ano de 1994, não restando valor a tributar, devido à existência de prejuízo fiscal apurado na atividade rural no ano-calendário de 1993, cujo valor de 7.099,35 UFIR's não foi utilizado até agora;
- que no "Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física", fls. 01/03, anexo ao Auto de Infração, foi calculado incorretamente o imposto a pagar, pelo que demonstra às fls. 274/275, o valor a ser alterado nos anos-calendário de 1992 a 1994.

Isto posto, e considerando: I) a inconsistência do lançamento, face a nulidade por cerceamento ao direito de defesa; II) estar provada a existência da escrituração rural; III) todos os erros de fato e de direito constantes no presente processo, requereu a exclusão do crédito tributário ora impugnado.

Por intermédio do despacho de fls. 353, a Delegacia de Julgamento solicitou a emissão de Auto de Infração Complementar para alterar o embasamento legal da infração apurada.

Através de informação fiscal de fls. 356, a fiscalização emitiu um Auto de Infração Complementar (fls. 355), retificando o Auto de fls. 256/257, em relação ao enquadramento legal. Todavia, os fatos geradores da obrigação tributária permaneceram os mesmos do Auto original (fls. 256/257).

Em sua 2ª Impugnação (fls. 357/360), o Contribuinte alega o seguinte:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

a) que além de constar em sua primeira peça impugnatória a solicitação de nulidade do lançamento, ficou devidamente demonstrada e comprovada a inexistência de razões fáticas ou de direito para validar os critérios utilizados no arbitramento do resultado da atividade rural. No Auto de Infração Complementar (fls. 355), poderia o Fisco efetivar sua decisão nos termos do § 3º, artigo 59, do Decreto nº 70.235/72;

b) que as alterações na fundamentação legal, constantes do Auto de Infração Complementar, não deram suporte legal suficiente ao Auto originalmente lançado para a não decretação de sua “nulidade”;

c) que no Auto original constavam no enquadramento legal todos os dispositivos infringidos da Lei nº 8.023/90 (arts. 1º ao 22), não se podendo precisar qual tinha sido o objeto da infração. E agora, no Auto Complementar, constam os artigos 1º e 2º do mesmo diploma legal, não alterando as razões de sua nulidade, pois estes em nada o modificam, em razão de apenas preceituarem o que são rendimentos da atividade rural;

d) que assim, mesmo com o aperfeiçoamento pretendido, permanece totalmente “nulo” o procedimento pelos mesmos motivos já citados na impugnação anteriormente apresentada;

e) por fim, atentando para todo o exposto e pela ratificação do teor impugnatório anterior, requer a exclusão do crédito tributário, e o consequente arquivamento do presente processo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54

Acórdão nº : 102-43.326

A decisão monocrática julgou parcialmente procedente o lançamento sob as seguintes razões:

No que se refere à preliminar de nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa argüida pelo Contribuinte, o Julgador entendeu não merecer acolhida tal argumentação uma vez que, verificando os fatos constantes dos autos, constata-se que foi lavrado o Auto de Infração de fls. 256/257 com observância de todos os requisitos exigidos pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, à exceção do disposto em seu inciso IV. Tal dispositivo legal tem o seguinte comando:

“Art. 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;”

Observou-se que a omissão fiscal se consubstancia na indicação geral da legislação infringida, o que não trouxe prejuízo ao amplo direito de defesa do Contribuinte-impugnante.

Prosseguiu sua análise afirmando que tanto o Termo de Verificação Fiscal (fls. 250/251) quanto a Descrição dos Fatos e Dispositivos e Enquadramento Legal (fls. 257) não deixam qualquer margem de dúvida sobre os fatos e valores que motivaram o Auto de Infração. Corrobora seu entendimento com o fato de o Contribuinte, na primeira impugnação, após suscitar a preliminar de nulidade, ter contestado exaustivamente os fatos que motivaram o Auto em questão. Se algum resquício de dúvida houvesse, afirma que o Contribuinte teria alinhado seus argumentos de mérito somente na segunda impugnação, quando já conhecia os dispositivos legais infringidos. Entretanto, ressalta que tal não ocorreu, pois, como se observa nos argumentos da segunda impugnação, o Contribuinte reitera e ratifica os argumentos de sua defesa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

Afirma ainda que o saneamento do Auto de Infração, seguido da reabertura do prazo de 30 dias para nova impugnação, afastou, de qualquer forma, eventual prejuízo ao amplo direito de defesa do Contribuinte.

Quanto a alegação do Contribuinte de que o Fisco, ao emitir auto complementar, onde constam os artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.023/90, não alterou as razões da nulidade, pois, limitou-se apenas a preceituar o que são rendimentos da atividade rural, permanecendo totalmente “nulo” o procedimento pelos mesmos motivos já citados na impugnação, entende o Julgador que realmente houve equívoco de grafia da fiscalização na lavratura do Auto de Infração Complementar, que deveria ter citado os artigos 1º e 5º (referente ao arbitramento), ao invés dos artigos 1º e 2º. Todavia, ressalta que no Termo de Verificação, às fls. 250, há menção expressa ao artigo 15, § 6º, da Instrução Normativa nº 125/92, que trata do arbitramento. Concluindo, portanto, que não há de se falar em cerceamento do direito de defesa.

Adentrando no mérito da questão, o Julgador decidiu pela parcial manutenção do lançamento, uma vez que:

- No tocante ao arbitramento pela falta de escrituração do Resultado da Atividade Rural, não assiste razão ao impugnante, pois este não apresentou a escrituração para apuração do resultado da atividade rural, na forma escritural, à qual estava obrigado, quando foi intimado pela fiscalização a fazê-lo. Observa ainda que, estando o Contribuinte obrigado a manter a escrituração (§ único, art. 5º, da Lei nº 8.023/90), este deveria, já em atendimento à primeira intimação, apresentar o Livro Caixa, pois o mesmo se inclui entre “... *todos os documentos que serviram de base para o preenchimento das Declarações*” (item 15 da intimação). Assim, diz não ser possível acolher a escrituração



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

efetivada posteriormente, uma vez que não se pode condicionar o arbitramento à sua apresentação.

Afirma ainda que os demonstrativos de fls. 34 / 36 / 37 / 42 / 57 / 70 / 77 / 82 / 89 / 91 / 96 / 97 / 101 / 102 / 111 / 124 / 130 / 164 / 181 / 183 / 188 / 189 / 190 / 191 / 197 / 198 / 199 / 203 / 208 / 214 / 222 / 232 / 234 / 240 / 244 e 248 não substituem o Livro Caixa. Tal entendimento se acha em consonância com a jurisprudência já consolidada no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que se pronunciou a respeito no acórdão nº 106-08.249 (sessão de 17.09.96), cuja ementa, a seguir, transcreveu:

“IRPF ATIVIDADE RURAL ARBITRAMENTO - A falta de escrituração nas formas escritural e contábil implica no arbitramento do resultado da atividade rural, nos termos do art. 5º da Lei nº 8.023/90.”

Em conclusão, reconheceu legítimo o arbitramento do rendimento tributável da atividade rural do Contribuinte.

- No tocante a demonstração do Contribuinte, feita às fls. 274/275, de que no “Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física” (fls. 252/254) o imposto a pagar foi incorretamente calculado, o Julgador entendeu que merecem acolhida as razões do impugnante quanto ao erro cometido pela fiscalização no que tange à dedução do imposto anteriormente declarado, do montante apurado no procedimento de ofício.
- No tocante à omissão de rendimentos na atividade rural, o Julgador entende que não pode ser aceita a pretensão do Contribuinte de compensar a omissão de receitas no valor de Cr\$ 1.983.300,00



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

(3.782,46 UFIR's), no mês de abril/94, com o prejuízo da atividade rural no ano-calendário de 1993.

Primeiro, porque tendo sido arbitrado o lucro, não há que se falar em compensação do prejuízo. Segundo, mesmo que não prevalecesse o arbitramento, a compensação não seria aceita porque deveria ser efetivada no preenchimento da declaração, uma vez que o Contribuinte não estava obrigado à escrituração contábil. Neste contexto, verifica-se às fls. 28v, que o Contribuinte não compensou, no ano-calendário de 1994, o prejuízo ora alegado.

No que se refere ao demonstrativo do crédito exonerado, por força de sua decisão, o Julgador retificou os seguintes valores:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ALTERADO (em UFIR):			
EXERCÍCIO ANO-BASE	Imposto Lançado	Imposto Exonerado	Imposto Mantido
1993			
dez/92	19.700,51	5.064,77	14.635,74
1994			
dez/93	19.271,90	4.146,62	15.125,28
1995			
dez/94	13.225,99	8.562,25	4.663,74

- No referente à redução da multa de ofício, observa que a Lei nº 9.430/96, em seu art. 44. Inciso I, reduziu para 75% a multa por lançamento de ofício, de que trata o art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91. Em respeito ao disposto no art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, o Julgador determinou seja exigida a penalidade mais benéfica, ou seja, a multa de 75%.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54
Acórdão nº. : 102-43.326

O Julgador, ao concluir sua decisão, julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, determinando a exoneração da parcela de 17.773,64 UFIR's do crédito tributário, conforme demonstrativo linhas acima, e respectivas multas de ofício nos mesmos valores.

Determinou, ainda, a redução da multa de ofício de 100% para 75%, e que se prossiga na cobrança do crédito tributário remanescente, acrescidos de juros moratórios e demais encargos legais, atualizado até a data do seu efetivo pagamento, nos termos da legislação em vigor.

Por fim, o Julgador ressaltou que deixa de recorrer de ofício de sua decisão ao 1º Conselho de Contribuintes, visto que o valor exonerado está dentro do limite de alçada, previsto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei nº 8.748/93.

Intimado da Decisão nº 01098/97 da SEPEF/DRJ/CASCADEL, o Contribuinte apresentou tempestivo recurso voluntário (fls. 378/384), no qual contesta as alterações efetuadas nos valores constantes de sua declaração, alegando o seguinte:

- a) que pelo consignado no Termo de Verificação e Ação Fiscal de fls. 250/251, nota-se que a autoridade revisora detectou a título de "omissão de rendimentos da atividade rural", a importância de Cr\$ 1.983.300,00, não declarada no mês de abril/94 (doc. de fls. 204), cuja "omissão" não poderia resultar na exigência formalizada, extensivamente aos anos-calendários de 1992, 1993 e 1994;
- b) que mesmo com o saneamento do processo, através de Auto Complementar, permaneceu, da mesma forma, não tipificada a infração tributada, mantendo o Contribuinte-recorrente a arguição de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

nulidade formalizada pelas impugnações tempestivamente apresentadas;

c) que o auto de infração, bem como o auto complementar, descrevem a tributação como originária de "*omissão de rendimentos da atividade rural*", cuja fundamentação legal citada para embaçar o lançamento é totalmente incompatível com o fato imputado - "arbitramento", afirmando que o Julgador inovou com sua r decisão ao modificar o enquadramento legal da autuação, o que, da mesma forma, cerceia seu direito de defesa, pela ausência de prévia publicidade dos fatos inovadores, tornando passível de nulidade a decisão proferida em primeiro grau;

d) que apresentou todos os elementos solicitados quando do Termo de Início de Ação Fiscal, necessário à revisão das Declarações de rendimentos relativas aos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994. Foram também apresentados, com as notas fiscais de receitas e despesas de custeio da atividade rural (item 14 da intimação), os relatórios de fls. 34 / 36 / 37 / 42 / 57 / 70 / 77 / 82 / 89 / 91 / 96 / 97 / 101 / 102 / 111 / 124 / 130 / 164 / 181 / 183 / 188 / 189 / 190 / 191 / 197 / 198 / 199 / 203 / 208 / 214 / 222 / 232 / 234 / 240 / 244 e 248, que demonstram mensalmente, o resumo da escrituração relativa aos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994, por entender serem estes suficientes para o atendimento da solicitação constante do item 15 da intimação;

e) alega que, por este mesmo item 15 da intimação, não fora exigido a apresentação do Livro Caixa, conforme afirma o Julgador como razão para fundamentar a manutenção do arbitramento; referido item



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54

Acórdão nº : 102-43.326

solicitava a “escrituração contábil e/ou escritural da atividade rural, se for o caso.” Em atendimento a esse item, foram apresentados os relatórios de fls. 34 / 36 / 37 / 42 / 57 / 70 / 77 / 82 / 89 / 91 / 96 / 97 / 101 / 102 / 111 / 124 / 130 / 164 / 181 / 183 / 188 / 189 / 190 / 191 / 197 / 198 / 199 / 203 / 208 / 214 / 222 / 232 / 234 / 240 / 244 e 248, não havendo manifestação do Fisco sobre os mesmos no transcorrer dos trabalhos de revisão/fiscalização;

f) alega ser uma assertiva inovadora a afirmação do Julgador de que *“os relatórios de demonstrativos mensais de resultados da atividade rural não substituem o Livro Caixa”*, vez que sobre os mesmos não falou nos autos a autoridade revisora/lançadora. Se efetivamente os demonstrativos apresentados não se prestavam para demonstrar a apuração da escrituração rudimentar da atividade rural, o correto e legal seria a solicitação de esclarecimentos e/ou nova intimação para a apresentação do propalado Livro Caixa;

g) que os demonstrativos mensais de resultado rural, apresentados no transcorrer da ação fiscal, não foram sequer impugnados pela autoridade lançadora, inexistindo, portanto, razão para o entendimento esposado pelo Julgador, segundo o qual aqueles demonstrativos não substituem o Livro Caixa, quando o § 1º, art. 894 do RIR/94 estabelece que *“os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.”*;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

h) ademais, argumenta que o Livro Caixa foi juntado, por cópias reprográficas autenticadas, com a impugnação, restando provada sua existência. Referido livro não fora apresentado ao Fisco no transcorrer dos trabalhos de fiscalização/revisão, única e exclusivamente por indevida interpretação por sua parte, à solicitação contida no item 15 do Termo de Início de Fiscalização, eis que, entendeu suficiente para tal os resumos mensais apresentados (fls. 34 / 36 / 37 / 42 / 57 / 70 / 77 / 82 / 89 / 91 / 96 / 97 / 101 / 102 / 111 / 124 / 130 / 164 / 181 / 183 / 188 / 189 / 190 / 191 / 197 / 198 / 199 / 203 / 208 / 214 / 222 / 232 / 234 / 240 / 244 e 248). Alega que a não solicitação pelo Fisco de esclarecimentos sobre os demonstrativos e/ou nova intimação para complementação das informações inicialmente prestadas levou o Contribuinte-recorrente ao convencimento de que a solicitação fora atendida com a apresentação dos referidos relatórios;

i) que não há de prosperar a manutenção do arbitramento, eis que, embaçado em presunção não provada, quando afirmou o Julgador ser *"inadmissível acolher a escrituração efetivada posteriormente"*, quando os fatos e documentos dos Autos demonstram e comprovam exatamente o contrário;

j) por fim, alega que todos os documentos que instruíram o preenchimento das Declarações de Rendimentos revisadas, foram apresentados ao Fisco para análise, não sendo os mesmos devolvidos ao recorrente ao término da fiscalização, pois todos os documentos (originais), foram juntados ao processo. Pelo requerimento de fls. 260/261, protocolizado em 10.04.96, foi solicitado à autoridade lançadora a devolução dos documentos indevidamente anexados



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54

Acórdão nº : 102-43.326

ao processo administrativo fiscal. Referidos documentos foram devolvidos em 22.04.96, conforme recibo às fls. 264. Então, como afirmar ser possível, nesse curto espaço de tempo, 5 (cinco) dias úteis, a escrituração posterior do Livro apresentado com a peça impugnatória em 30.04.96. O certo é que o livro encontrava-se devidamente escriturado, inexistindo meios e/ou comprovação de sua posterior escrituração, impondo dessa forma, ser reformada a decisão recorrida.

Ao final, o Contribuinte-recorrente requer seja reformada a decisão, excluindo-se o crédito tributário indevidamente mantido pelo Julgador singular.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

V O T O

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento, havendo preliminar de nulidade a ser analisada.

O Recorrente preliminarmente invoca o cerceamento ao seu direito de ampla defesa, pela ausência de prévia publicidade dos fatos inovadores, por entender que a R. decisão monocrática inovou acerca do enquadramento legal quando diz: “o certo é que, estando o contribuinte obrigado a manter escrituração (parágrafo único, art. 5º, da Lei nº 8.023/90) deveria já em atendimento à primeira intimação, apresentar o livro caixa”.

De fato, a autoridade julgadora de primeira instância ao analisar a preliminar argüida pelo Recorrente, reconheceu que houve equívoco de grafia da fiscalização na lavratura do auto de infração complementar, a qual deveria ter citado os artigos 1º e 5º, ao invés de 1º e 2º da Lei nº 8.023/90, embora há no termo de verificação menção expressa o artigo 15, § 6º, da Instrução Normativa nº 125/92 que trata do arbitramento, não havendo que se falar portanto, em cerceamento do direito de defesa; e também por estar o contribuinte obrigado a manter escrituração (parágrafo único, art. 5º, da Lei nº 8.023/90), e em atendimento à primeira intimação, apresentar o livro caixa.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte em suas asseverações com relação ao enquadramento legal, pois conforme se constata em sua impugnação e posteriormente em seu recurso a esse E. Conselho, o Recorrente contestou exaustivamente os fatos que motivaram o Auto de Infração em questão, não merecendo, portanto, qualquer reforma a r. decisão de primeira instância.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54

Acórdão nº : 102-43.326

Entretanto, no mérito, entendo que assiste razão ao contribuinte quando assevera que não lhe foi exigido de forma clara, à apresentação do Livro Caixa quando intimado pela fiscalização, entendendo que deveria apresentar apenas todos os documentos que serviram de base para o preenchimento de sua declaração de rendimentos, o que foi feito prontamente pelo contribuinte.

Dessa forma, não tendo o contribuinte apresentado a escrituração da atividade rural prevista no § único do art. 5º da Lei n. 8.023/90, a autoridade fiscal desconsiderando toda a documentação apresentada, arbitrou o Resultado da Atividade Rural do contribuinte, optando assim, por uma fórmula simplista e injusta, penalizando-o pesadamente, e dessa forma, fugindo da finalidade do arbitramento que é uma fórmula de se apurar o justo valor devido, e não uma penalidade aplicada ao contribuinte.

Como é sabido, o arbitramento é um meio de prova indiciária, das hipóteses em que na definição do fato gerador ou da base de cálculo, intervém *ficções* legais ou *presunções* legais absolutas, usado quando da inexistência de uma prova direta preconstituída, que é a documentação apresentada pelo contribuinte.

Neste caso, a administração fiscal deverá buscar de um modo indireto através de presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade, suficientemente sólidos, a descoberta da verdade material. No entanto, a existência de toda a documentação que serviram de base ao preenchimento da declaração, impede a substituição da prova direta em que os documentos se traduz, pela prova indiciária em que consiste o arbitramento. Existindo todos os documentos que deram suporte ao preenchimento da declaração do contribuinte, o Fisco está vinculado a sua adoção como base de prova, podendo socorrer-se de outros meios probatórios, para confirmar ou infirmar a sua correspondência com a realidade. Constatando a inveracidade ou falta de um ou mais documentos, deve proceder a sua retificação, recompondo a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10935.000580/96-54

Acórdão nº. : 102-43.326

verdade material e procedendo no Auto de Infração, ao lançamento dos valores tributáveis.

O que o Fisco não pode é, existindo todos os documentos que serviram de base para o preenchimento da Declaração de Rendimentos, deixar de cumprir o seu *dever de investigação analítica* dos fatos, socorrendo-se da prova indiciária em que o arbitramento se traduz, pressupondo por conseguinte, a prova de que os vícios isolados, que afetam referidos documentos, tornam absolutamente impossível ao Fisco reconstituir, com base neles, o valor que seria tributável.

Tendo o Recorrente apresentado dos os documentos quando intimado, não pode por comodidade, o Fisco, exonerando-se dos seus deveres probatórios, recorrer à figura excepcional do arbitramento, cujos pressupostos não ocorrem no caso concreto, pois havia condições de se apurar, através dos documentos apresentados, o valor tributável na Atividade Rural.

Possuindo a fiscalização vasta documentação que lhe dava condições de apurar com presteza o Resultado da Atividade Rural, e por conseguinte o total do imposto devido, não pode o Fisco por comodismo desconsiderá-la.

Com efeito, o art. 148 do Código Tributário Nacional, assim prescreve:

“Art. 148. – Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.000580/96-54

Acórdão nº : 102-43.326

Pois bem, em nenhum momento a fiscalização colocou em suspeição os documentos apresentados pelo contribuinte que serviu de base ao preenchimento de sua declaração de rendimentos.

Aceitar o arbitramento da maneira como o foi praticado, é acatar autuações cômodas, e enaltecer as facilidades, desprezando-se o trabalho sério.

Esta faculdade de arbitrar, não se confunde com a pura e simples arbitrariedade, incompatível com os critérios que presidem a autuação dos órgãos da Administração Fazendária, enquanto não esgotados todos os demais meios facultados à autoridade para proceder ao cálculo do tributo.

Não se admite que o órgão julgador, porque integrante da administração pública, faça vistas grossas aos vícios dos atos administrativos.

Isto posto, conheço do recurso por tempestivo, e no mérito DOU-LHE provimento.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de setembro de 1998.



VALMIR SANDRI