



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

Processo n° 11516.000630/2005-11
Recurso n° 149.218 Voluntário
Matéria IRPJ e Outros
Acórdão n° 103-23.374
Sessão de 04 de março de 2008
Recorrente Ribor Importação, Exportação, Comércio e Representação Ltda.
Recorrida 4ª Turma/DRJ-Florianópolis/SC

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – com o advento da Lei 9.430/96, a presunção de omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários adquiriu status legal e só é infirmada pela apresentação de documentação específica para cada depósito. Tendo o contribuinte sido regularmente intimado a identificar a origem de depósitos bancários, é lícito tributar os valores não justificados como omissão de receita.

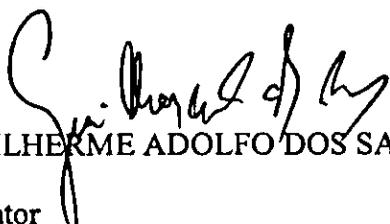
ARBITRAMENTO – Caracterizada omissão de receita, mas não atendidos os pressupostos necessários ao arbitramento do lucro, é improcedente o lançamento do IRPJ e da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Ribor Importação, Exportação, Comércio e Representação Ltda.

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir as exigências relativas ao IRPJ e a CSLL, vencidos os conselheiros Luciano de Oliveira Valença, Antonio Bezerra Neto e Leonardo de Andrade Couto. Os conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Antonio Bezerra Neto apresentarão declaração de voto, nos termos do relatório e voto, que passam a integrar o presente julgado.

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Relator

REALIZADO EM: 28 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Leonardo Lobo de Almeida (suplente convocado), Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento.



Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, CSLL, PIS e COFINS relativamente ao ano-calendário de 2001, no montante total de R\$ 600.061,33, onde estão incluídos a multa proporcional e juros de mora.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 572 a 588.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

Mediante o Auto de Infração de fls. 527 a 531, exige-se da interessada [...]

Segundo o item 5 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 517 a 526), a autuação deu-se em virtude de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários, em relação aos quais não logrou a contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Tendo em vista que, no entender dos agentes fiscais, as infrações configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, [...] foi formalizada representação fiscal para fins penais[...]

a interessada apresentou [...] impugnação [...] fundamentada nas razões a seguir sintetizadas.

1. Exórdio

Inicialmente, a interessada faz um relato acerca da ação fiscal a que foi submetida. Destaca que, em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 4 e 5), apresentou os Livros Diário e Razão, referentes ao ano de 2001; em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n° 001 (fl. 121), elaborou a planilha de fls. 132 a 142, no entanto, dentro do prazo de dez dias, foi impossível o cumprimento das exigências, como resultado não logrou vincular os depósitos às notas fiscais, nem indicar os títulos que estariam vinculados às operações de descontos; pela intimação fiscal n° 002 (fls. 163 e 164), foi instigada "a apresentar os livros auxiliares", entretanto tais livros já estavam em poder do fisco, consoante manifestação do auditor à fl. 518.

Continua seu relato, afirmando que o auditor fundamenta a autuação em algo nada convincente: "O contribuinte foi cientificado da exigência, NÃO tendo fornecido os livros solicitados. Assim, a fiscalização, tendo em vista o disposto nos artigos acima transcritos, arbitrou os lucros do ano calendário de 2001".

Diante disso, infere que haveria dois equívocos: primeiro, que não se sujeita às regras de tributação pelo lucro real, uma vez que optou pelo lucro presumido, não lhe sendo aplicável o disposto no art. 258 do

RIR; segundo, por não estar caracterizada nenhuma das hipóteses de arbitramento do lucro, inaplicável também o art. 530 do RIR.

Contesta a argumentação de que a contabilização pelos totais mensais impede que a fiscalização identifique a origem dos recursos, uma vez que a legislação permite esse tipo de escrituração, como faculta o § 1º do art. 258 do RIR.

Segundo o agente fiscal, houve "omissão de receita" decorrente da "divergência entre os valores depositados na conta bancária e a receita bruta declarada", sendo aplicado o determinado no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995; ainda sobre os valores considerados como receita omitida foram constituídos lançamentos referentes a PIS, COFINS E CSLL.

2. Dos livros e documentos apresentados

Alega a interessada que, como já dito na narração dos fatos, em decorrência do Termo de Início de Fiscalização, apresentou os Livros Diário e Razão, Livro de Entrada e Saída e o Livro de Apuração do ICMS; no entanto, houve nova intimação para que apresentasse os mesmos livros auxiliares, sob a alegação de que o Livro Diário continha "escrituração resumida por totais". Assevera que esta nova exigência é absurda, posto que os livros já se encontravam em poder da fiscalização, consoante mencionado no próprio Termo de Verificação (fl. 518 dos autos).

Segundo a impugnante, o livro Diário contém algumas contas com escrituração resumida por totais e outras com escrituração detalhada e com data do último dia de cada mês; ao contrário do que sustenta a autoridade fiscal para justificar o arbitramento do lucro, o Livro Diário acompanhado dos livros auxiliares (Razão, Entrada e Saída de Mercadorias e Apuração do ICMS) apresentam condições de identificar a origem dos depósitos em conta corrente.

3. Da ilegalidade do arbitramento

Diz a interessada que é incontestável o fato de que o lançamento é atividade administrativa plenamente vinculada, devendo obedecer aos estritos termos da legislação que o rege; para os atos administrativos vinculados, não interessa a vontade do agente público, mas a vontade expressa da lei.

Continua em seu arrazoado, alegando que um dos princípios que norteiam o Direito Tributário é o da tipicidade, que consiste, exatamente, na estrita observância das normas legais que definem e qualificam a espécie tributária; os atributos que qualificam a espécie tributária dependem da descrição de sua hipótese de incidência em lei; assim, só se perfaz a hipótese de incidência de um tributo quando verificada a ocorrência de todos elementos previstos nessa hipótese.

Afirma que, segundo Geraldo Ataliba [...] a base de cálculo faz parte da hipótese de incidência, é um atributo desta; dessa forma, quando o fisco "arbitrou a base de cálculo, equivale a dizer que estava arbitrando o próprio fato gerador, uma vez que a base de cálculo nada mais é que a dimensão material daquele".

Alega que, no presente caso, o arbitramento realizado tem como fundamento o art. 148 do CTN e o art. 530 do RIR/1999. No entanto, destaca que, à luz dos dispositivos mencionados, o arbitramento é completamente ilegal, pois que, ao conhecer a movimentação bancária da contribuinte, que segundo o auditor, passava pela conta caixa, o fisco possuía elementos para determinar a base de cálculo pela sistemática do lucro presumido; utiliza-se o arbitramento da base de cálculo, quando o contribuinte, obrigado à tributação pelo lucro real, não mantiver escrituração, a que estiver obrigado, "revelar indícios de fraude ou contiver vícios", que a torne imprestável para a determinação do lucro real ou identificação da movimentação financeira (art. 47, II).

Deduz a interessada que, obedecendo ao raciocínio do fisco de que os depósitos bancários configuram omissão de receita, poder-se-ia apurar o resultado pelo lucro presumido, considerando-os como receita, afastando a necessidade de arbitrar o suposto lucro; o uso das presunções e ficções jurídicas deve ser exceção; no lançamento de ofício, a regra é a utilização de dados que representem a verdadeira base imponible, sobre a qual deve ser calculado o imposto devido.

Alerta que por se tratar de um procedimento administrativo, o lançamento deve estar calcado em motivos de fato e de direito; [...]

Diante disso, conclui que existe vício formal, posto que o motivo do arbitramento e da base de cálculo não se conforma com a realidade fática.

4. Da sistemática da base de cálculo

4.1. Da divergência entre os valores declarados na DIPJ e os considerados pela auditoria

Alega que os valores considerados pelo fisco como "receita bruta conhecida" (tabela à fl. 521), que serviu de base para o arbitramento, não coincidem com os valores na DIPJ; além disso, a autoridade não informa de onde tais valores se originaram. A interessada apresenta as divergências em tabela elaborada à fl. 581 [...] e pleiteia que se reconheça como receita declarada aquela que consta da DIPJ [...]

4.2. Da base de cálculo arbitrada

Neste tópico, a interessada contesta a maneira como foi calculado o valor tributável. Segundo ela, após ter totalizado, por trimestre, os depósitos em conta corrente, a fiscalização aplicou o percentual de 9,6%, em conformidade com o art. 532 do RIR/99; então, somou os valores dos lucros arbitrados da receita declarada com o dos depósitos e aplicou a alíquota básica de 15%; depois, calculou o adicional a base de 10%; deduziu os valores pagos a título de IR; e, finalmente, aplicou a multa de 75% e os juros de mora.

Alega que a soma dos valores declarados com o total do depósitos efetuados em conta corrente "faz com que o pseudo faturamento arbitrado eleve exponencialmente o valor tributável"; considerando que toda a movimentação financeira transitada pela conta caixa, como reconhece o próprio auditor, o valor a ser considerado como base de

tributação deveria ser a “diferença entre a receita declarada e o total dos depósitos, deduzindo-se os cheques devolvidos”; entretanto, “o valor da suposta ‘omissão de receita’ foi adicionado ao valor declarado, acrescido do valor arbitrado, o que determinou uma extrema majoração do valor do imposto e do adicional”; a sistemática adotada pela fiscalização penaliza a impugnante com um arbitramento ilegal, incorrendo em violação ao art. 528 do RIR, pois que verificada a omissão, a mesma deveria ser computada na determinação da base de cálculo do imposto e do adicional.

A interessada chama a atenção para o fato de que “se a receita bruta é conhecida a ponto de ser utilizada para o cálculo do arbitramento, a mesma também pode servir de base para o cálculo do lucro presumido, não havendo necessidade de arbitramento, que é medida extrema”; se os livros e documentos fiscais fossem imprestáveis para conhecer a receita bruta, o arbitramento deveria obedecer ao disposto no art. 535 do RIR/99.

Ante o exposto, a interessada conclui, mais uma vez, pela ilegalidade do arbitramento realizado.

4.3. Dos depósitos bancários

Afirma que, em decorrência da aplicação do art. 42 e seus parágrafos da Lei nº 9.430, de 1996, todos os depósitos efetuados em suas contas correntes foram considerados provenientes de receita omitida; no entanto, não houve qualquer diligência no sentido de provar que esses depósitos eram decorrente de operações de conta própria; as contas correntes em tela eram utilizadas para recebimentos de clientes em decorrência de operações de vendas de mercadorias realizadas pela impugnante, devidamente registradas em sua contabilidade; tanto é assim, que essa contas constam do próprio Livro Diário, bem como porque toda a movimentação bancária transitada pela conta caixa; além de clientes, aportavam valores transferidos de outras contas de sua titularidade. Realizava também desconto de duplicatas e outros títulos de créditos, sobretudo cheques, muitos dos quais não eram saldados nas datas, ocasião em que reembolsava a instituição financeira; “posteriormente, quando o cliente efetuava o pagamento, os valores movimentados pareciam muito superiores ao que eram em verdade”.

Diante disso, conclui que tais depósitos não representam operações de venda à margem da contabilidade, mas, sim, mera movimentação física de valores financeiros seus. Acrescenta, ainda, que os valores depositados foram utilizados para pagamento de diversas despesas componentes de seu custo; os depósitos não podem ser considerados como provenientes da venda de produtos, considerando-se seu somatório como base de cálculo para incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Para corroborar sua argumentação, transcreve ementa de alguns acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que cabe, exclusivamente, ao fisco demonstrar que os depósitos bancários são oriundos de receitas omitidas. Assevera que a fiscalização sequer confrontou os valores lançados no Livro Diário ou declarados na DCTF e na DIPJ com os valores depositados nas contas correntes; da

mesma forma, não houve qualquer diligência, no sentido de evidenciar que se referem a operações de venda de mercadorias não registradas, devendo ser anulado o lançamento concernente à omissão de receita decorrente dos depósitos bancários.

A interessada contesta, ainda, a falta de dedução dos valores oferecidos à tributação, do somatório dos depósitos tidos como oriundos de receitas omitidas. Alega que os valores já declarados devem ser excluídos da base tributável, sob pena de ocorrer o ilegal bis in idem. Novamente, socorre-se de acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Por fim, requer a anulação dos Autos de Infração lavrados contra si ou, alternativamente, seja desconsiderado o arbitramento realizado.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 595 a 609) negou provimento à defesa, conforme as razões que se seguem.

Conforme pode ser verificado por meio da cópia do Livro Diário, todos os lançamentos da empresa eram efetuados no último dia de cada mês; o mesmo se diga do livro Razão. Ademais, a autuada fazia transitar toda a sua movimentação bancária por meio da conta “caixa”, por meio de registros sob o histórico de “Saques e Movimentações no mês” e “Depósitos e movtos no mês”. Ora, o optante pelo lucro presumido deve manter sua escrituração nos termos da legislação comercial; só são excepcionados os que mantêm livro caixa escriturado, o que não é o caso do impugnante.

Os livros auxiliares a que se refere a autoridade lançadora diz respeito àqueles “nos quais deveriam constar, de forma individualizada, diariamente, os registros lançados no Diário, relativamente à movimentação bancária, bem como, aos recebimentos e pagamentos da empresa” e não aos Livros de Entradas e Saídas, Apuração do ICMS e o Razão. Ademais, não foram apresentados os documentos que sustentaram a sua escrituração. “Assim, ao contrário do que afirma a interessada, não foram apresentados os livros auxiliares que individualizassem os registros das operações totalizadas no Livro Diário”.

Acerca da alegação de que, se a receita é conhecida, a tributação deveria ter sido promovida pelo regime do lucro presumido, asseverou a autoridade julgadora que “o arbitramento deu-se em virtude da falta de apresentação dos livros auxiliares, assim como, da documentação contábil que sustentou a escrituração, fato que levou à caracterização da hipótese prevista no inciso III do art. 530 do RIR/99. Como se sabe, para que possa ser tributado pelo lucro presumido, o contribuinte deve manter a escrituração a que estiver obrigado, em consonância com a legislação comercial, ressalvada a opção pela manutenção do livro caixa. Se a interessada não a manteve na forma da legislação de regência, uma vez que, como já demonstrado, a escrituração do Livro Diário não encontrava respaldo em assentamentos pormenorizados em livros auxiliares, cabível se torna o arbitramento do lucro. Como se percebe, diferentemente do que entende a impugnante, a omissão de receitas representada pelos depósitos bancários, cuja origem não foi comprovada, só poderia ser tributada pelo regime do lucro presumido, se a contribuinte satisfizesse as condições impostas para esse regime de tributação; no entanto, esse não é o caso dos autos”.

De fato, há divergência entre os valores adotados pela autoridade e os declarados em DIPJ pelo sujeito passivo. Todavia, isso beneficiou o impugnante, pois aqueles valores são menores que estes, o que poderia até um lançamento complementar.

Com relação à forma mediante a qual foi determinada a base de cálculo do imposto, ou seja, o valor total da receita, não cabe razão à impugnante de que se deveria considerar como valor tributável apenas a diferença entre a receita declarada e os depósitos bancários. Como o impugnante não foi capaz de estabelecer qualquer vinculação entre os depósitos e seus registros contábeis. Assim, a base do lucro arbitrado deve ser o montante informado mais o omitido que se caracteriza por meio dos depósitos bancários.

Em relação à determinação de receita omitida por meio de depósitos bancários, afirma a autoridade que ela se calca em presunção legal (art. 42 da Lei nº 9.430/96), a qual é relativa. Assim, para se caracterizar a omissão, basta a autoridade comprovar o fato indiciário (os depósitos). Competiria ao sujeito passivo para infirmar a presunção, comprovar a origem dos recursos. Para tal foi especificamente intimada (Termos 001 e 002, respectivamente, às fls. 121 e 163/164), mas não logrou estabelecer qualquer vinculação deles com sua escrita, bem como não apresentou qualquer documento que comprovasse a sua origem.

O mesmo tratamento deve ser dado aos autos de infração decorrentes de CSLL, PIS e COFINS.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário numa peça, às fls. 615 a 639, que repete de forma praticamente *ipsis literis* a impugnação. Apenas acrescenta mais alguns parágrafos; aliás, sem renumerar os obtidos da primeira reclamação.

Nesses únicos novos trechos (parágrafo 19 da fl. 620; parágrafos 26 a 29 da fl. 622; parágrafos 47 a 53 das fls. 628 a 629; e parágrafos 75 e 76 da fl. 637) buscou apenas reforçar argumentos já anteriormente apresentados, quais sejam:

i) como o lançamento se esteou em receita conhecida, que é a base do próprio regime de lucro presumido, não faz sentido o arbitramento. No lucro presumido, só cabe o arbitramento se não for determinável a receita da atividade;

ii) ao contrário do que afirmou a autoridade julgadora, foram apresentados os livros auxiliares ao agente fiscal e, quanto aos documentos que lastrearam a escrituração, só não foram apresentados, porque não houve intimação para tal no curso do procedimento fiscal;

iii) a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96 não dispensa o processo investigativo, uma vez que compete ao Estado obter provas da omissão de receita.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator

É jurisprudência predominante neste Colegiado que a base de cálculo do lucro arbitrado, mesmo para os optantes pelo lucro presumido, deve ser apurada com base na receita bruta, se conhecida, o que desabonaria por completo um dos principais pontos da defesa.

Abaixo transcrevo, a título exemplificativo, acórdão desta Câmara:

Número do Recurso: 135674
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 10120.008945/2002-37
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ
Recorrente: RURALCAMPO PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Data da Sessão: 17/06/2004 00:00:00
Relator: Márcio Machado Caldeira
Decisão: Acórdão 103-21648
Resultado: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA
Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento "ex officio" majorada a seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento).
Ementa: IRPJ - CSL - ARBITRAMENTO - RECEITA DECLARADA A MENOR - LUCRO PRESUMIDO - A falta de apresentação dos livros comerciais ou do livro CAIXA, autoriza o arbitramento dos lucros, com base na receita bruta apurada nos livros fiscais.



Nada obstante, discordo desse entendimento.

Já tive oportunidade, há alguns anos, de me debruçar sobre o tema na dissertação em que obtive o título de mestre em direito tributário pela Universidade de São Paulo, intitulada "A estrutura lógico-formal da sanção pecuniária no direito tributário".

Naquele trabalho, concluí que a interpretação de se arbitrar o lucro dos optantes pelo regime presumido com base na receita conhecida configuraria uma típica regra sancionatória, o que redundaria num equívoco. Não reproduzirei, contudo, a passagem em que trato do tema, porque ela parte de premissas conceituais, as quais necessitam de extensos trechos de justificação.

Aqui, sem perder de vista os pontos sobre os quais lá discorri, analisarei o tema numa linguagem mais adequada ao discurso decisório.

Nas hipóteses legais que ensejam o arbitramento, está sempre presente uma conduta ilícita por parte do sujeito passivo. Um exemplo contundente pode ser aferido pela redação do inciso I, art. 530 do RIR/99, segundo a qual o arbitramento deve ser realizado sempre que: "o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, (...) deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal".



Ora, deixar de fazer algo que é exigido pela legislação claramente é conduta ilícita. Seu caráter antijurídico é patente.

Assim, em razão de, no antecedente da norma que enseja o arbitramento, se encontrar uma conduta ilícita, parte da Doutrina afirma apresentar essa forma de apuração caráter de sanção. Isso leva alguns – como Hugo de Brito Machado – a afirmar que o regime principal de tributação deve sempre ser respeitado, independentemente do momento processual, sempre que o contribuinte for capaz de comprovar a sua base de cálculo. Dessa forma, segundo esse entendimento, até em sede de embargos a execução, caberia a modificação do montante arbitrado para o real ou presumido. Isso, contudo, foi rechaçado completamente pela jurisprudência deste Conselho sob o fundamento de não haver lançamento condicional. Outros ainda chegam até a se manifestar pela total ilegitimidade do arbitramento em face de violar o próprio conceito de tributo, segundo o qual não pode se caracterizar como sanção de ato ilícito.

Essa conclusão, porém, está equivocada. O arbitramento não se caracteriza como sanção, porque não apresenta a sua forma lógica completa. Para uma norma caracterizar-se como sancionatória, não basta que seu antecedente preveja uma hipótese ilícita, é também necessário um conseqüente mais gravoso para o infrator em relação à situação em que se encontraria caso não fosse aplicada a sanção.

A regra sancionatória é resultado da cópula, no plano das formulações abstratas, entre um descritor antijurídico e um prescriptor necessariamente mais oneroso.

Não é o que ocorre, em geral, com as hipóteses de arbitramento. Para os submetidos ao lucro real, o montante arbitrado, em concreto, pode ser maior, sem dúvida, mas também igual ou menor. Ou seja, no altiplano normativo, o conseqüente não é mais gravoso que o da tributação pelo lucro real e presumido.

Em suma, o regime ora discutido não deixa de se caracterizar como sanção por causa do seu antecedente normativo, mas sim pelo conseqüente.

Todavia, como esperado, não foi dessa forma que a autoridade julgadora de primeiro grau conduziu sua decisão. Sua linha de argumentação partiu do pressuposto de que a satisfação de certos requisitos de escrituração eram critérios a possibilitar a opção pelo regime do lucro presumido. Assim, o seu descumprimento não caracterizaria uma conduta antijurídica, mas apenas ensejaria a alteração do regime.

Discordo por completo dessa leitura. Os critérios que definem regimes de tributação devem ter sempre caráter material – tais como limite de receita e natureza da atividade – ou formais com implicações materiais, tal como a forma de constituição da sociedade, que implica modificações, dentre outras, na responsabilidade dos participantes do seu capital. Uma vez definido o regime por tais critérios, a legislação impõe o cumprimento de exigência formais com o fito exclusivo de permitir ao Fisco aferir a correta apuração do tributo. O descumprimento das exigências formais caracteriza, assim, necessariamente um ato ilícito. Pensar o contrário é petição da causa pela conseqüência – jurídicas.

Aliás, isso me lembra uma conhecida passagem. Em certa época, um Kizar constatou que o Estado Russo em que mais pessoas morriam por doenças também possuía o

maior número de médicos por habitante; conclusão: mandou decapitar todos, porque julgou que a causa das doenças seria o excessivo número de médicos.

Podemos constatar a partir do texto do Regulamento abaixo, que todas as hipóteses de arbitramento decorrem de condutas ilícitas, que impedem ou dificultam a apuração da base de cálculo do regime principal pela autoridade fiscal:

HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Ora, se a base de cálculo do regime pelo lucro presumido é determinada a partir da receita, não faz sentido arbitrariamente se a autoridade prescreve que ela é conhecida e, mais, valendo-se para tal da própria escrituração do contribuinte. Se a determinação da base de cálculo dos dois regimes parte de valores idênticos – a receita conhecida – o arbitramento necessariamente implicará tributo a maior, pois seu percentual supera, em vinte por cento, o aplicável ao presumido. Caracteriza-se, assim, uma típica regra sancionatória. Essa interpretação, portanto, não é compatível com o conceito de tributo.

Em resumo, se o contribuinte atendia os requisitos (que devem ser materiais, repito) para o lucro presumido e a sua receita era conhecida, independentemente de falhas ou

omissões em sua escrituração, a apuração deveria ter sido promovida com base nesse regime. O arbitramento para os submetidos ao lucro presumido só se legitima quando não for possível a determinação da receita e, assim, deverá a autoridade arbitrar por meio de outros critérios (valor do patrimônio líquido, do ativo, etc), os quais poderão até redundar numa tributação superior a que seria determinada se porventura a receita fosse conhecida, mas não como uma consequência necessária.

O disposto no art. 532: "*O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I)*"; ou seja, a determinação do montante arbitrado por meio de receita conhecida é evidentemente dirigida ao lucro real, jamais ao presumido.

Dessa forma, considero indevidos os lançamentos do IRPJ e da CSLL.

Cabe agora analisar os lançamentos do Pis e da Cofins, o que implica apreciar a questão da omissão de receita.

A jurisprudência rejeitava a presunção de omissão de renda calcada exclusivamente em depósitos bancários, mas com relação a períodos anteriores a 1996. De 1997 em diante, o entendimento que deve prevalecer é outro. A edição da Lei 9.430/96 trouxe, em seu artigo 42, a presunção legal de omissão de rendimentos a partir de créditos em contas-correntes bancárias de origem não comprovada. Na dicção do texto positivo, assim se estabelece:

"Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações".

Assim, não há que a autoridade provar liame causal entre os depósitos e a omissão, uma vez que se trata de presunção expressa em diploma legal. E sempre vale recordar o que dispõe o art. 334 do Código de Processo Civil:

"Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade".

Em suma, a omissão de receita – fato gerador das contribuições, portanto – é presumida em face dos depósitos e, por força dela, deve ser constituído o respectivo crédito tributário.

A omissão se caracteriza desde que a autoridade comprove o fato indiciário, qual seja, depósitos bancários de origem não comprovada.

Não há controvérsia acerca dos depósitos. Já quanto à comprovação de sua origem, o recorrente afirma que não foi intimado para apresentar os documentos que justificassem os valores creditados em sua conta-bancária. Essa alegação, porém, não procede. A fiscalização intimou o autuado duas vezes com essa finalidade: uma à fl. 121 (“Esclarecimentos, acompanhados de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores em relação aos valores depositados em conta corrente,...”), outra à fl. 164 com a mesma redação da anterior.

Evidentemente, se os depósitos caracterizaram a própria omissão, o valor a ser tributado corresponde a esse total e não à diferença entre ele e a receita declarada. Correta está, portanto, a autuação de PIS e COFINS sobre a omissão de receita determinada a partir de depósitos bancários não comprovados.

Voto, pois, por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a autuação de imposto de renda pessoa jurídica e de contribuição social sobre o lucro, mantendo-se o lançamento relativamente ao PIS e à COFINS.

Sala das Sessões, em 04 de março de 2008


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Declaração de Voto

Trata o referido julgado, entre outras matérias, de hipótese de arbitramento por falta de escrituração de livros fiscais ou contábeis em relação à empresa sujeita ao regime do lucro presumido. O relator deu provimento parcial ao recurso em relação ao IRPJ e à CSLL, em apertada síntese, sob o argumento de que o lançamento se esteou em receita conhecida, que é a base do próprio regime de lucro presumido, não fazendo sentido, portanto, o arbitramento por falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais.

A minha discordância se dá tão-somente em relação ao cancelamento do arbitramento do IRPJ e da CSLL e se manifesta por 2(dois) motivos:

1) por considerar que a construção hermenêutica operada pelo relator escapa à alçada do julgador administrativo em face de “lei dada” (*lege lata*), e adentra o campo do legislador positivo – da lei a ser criada (*legi ferenda*);

2) mesmo que se fosse possível aceitar tal tipo de construção hermenêutica pelo julgador administrativo, ainda, conforme se procurará demonstrar adiante, iríamos esbarrar em uma premissa falsa que conduzirá necessariamente a uma conclusão também falsa (necessidade de se cancelar o arbitramento), mesmo que o raciocínio esteja amparado por um raciocínio considerado “válido, pela lógica clássica.

1) Afastamento de dispositivo literal de lei

Art. 530. *O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

(...)

III -; o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527

Não se precisa gastar muita tinta para se perceber que a hipótese dos autos se subsume exatamente ao disposto no art. 530, III do RIR/99: o contribuinte deixou de apresentar à autoridade tributária os livros fiscais ou contábeis ou o livro caixa, na hipótese de lucro presumido. Qualquer interpretação que fuja desse entendimento, a meu ver, estar-se-ia afastando o referido dispositivo de lei, o que nos é vedado.

Afinal, se é certo que toda lei é confeccionada para produzir algum efeito, não se pode dizer que se está apenas interpretando-a quando tal interpretação conduz sempre ao mesmo resultado de uma declaração de inconstitucionalidade – sua ineficácia. Esse teste é infalível.

2) Raciocínio de *lege ferenda* – Interpretação Sistemática – Premissa Falsa

Vamos nos permitir aceitar que a construção feita pelo relator não esteja afastando dispositivo literal de lei, mas tão-somente se fazendo uma interpretação sistemática.

Inicialmente, louvo o perfeito encadeamento do raciocínio do relator e o brilhantismo de sua construção. Conforme se demonstrará o argumento possui a sua forma lógica completamente válida, ou seja, partindo-se de uma premissa verdadeira conduziria necessariamente a uma conclusão verdadeira. Porém, uma de suas premissas, a meu ver, se mostrou falha, comprometendo toda a sua conclusão.

Eis, em seus exatos termos, a premissa geral a partir da qual partiu o relator: *“o arbitramento não se caracteriza como sanção, porque não apresenta a sua forma lógica completa. Para uma norma caracterizar-se como sancionatória, não basta que seu antecedente preveja uma hipótese ilícita, é também necessário um conseqüente mais gravoso para o infrator em relação à situação em que se encontraria caso não fosse aplicada a sanção. (...) A regra sancionatória é resultado da cópula, no plano das formulações abstratas, entre um descritor antijurídico e um prescritor necessariamente mais oneroso.”*

Em resumo, o relator parte da tese principal de que o regime de tributação passa a ser considerado uma sanção não pelo que se apresenta em seu antecedente normativo, mas sim pelo conseqüente.

Daí ele passa a desenvolver o seu raciocínio, muito bem encadeado, no sentido de tentar demonstrar que em geral as hipóteses de arbitramento não se caracterizam como sanção por respeitar aquela tese lançada inicialmente. E ele o faz da seguinte forma:

“Não é o que ocorre, em geral, com as hipóteses de arbitramento. Para os submetidos ao lucro real, o montante arbitrado, em concreto, pode ser maior, sem dúvida, mas também igual ou menor. Ou seja, no altiplano normativo, o conseqüente não é mais gravoso que o da tributação pelo lucro real e presumido.”

Entretanto, a hipótese dos autos (art. 530, III) seria a única situação prevista em lei como ensejadora de arbitramento que lhe causaria estranheza, por violar a sua hipótese inicial:

Art. 530. *O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

(...)

III -; o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527

A estranheza do relator com a incoerência do dispositivo é ressaltada no seguinte trecho:

“Ora, se a base de cálculo do regime pelo lucro presumido é determinada a partir da receita, não faz sentido arbitrar a base de cálculo se a autoridade prescreve que ela é conhecida e, mais, valendo-se para tal da própria escrituração do contribuinte. Se a determinação da base de cálculo dos dois regimes parte de valores idênticos – a receita conhecida – o arbitramento necessariamente implicará tributo a maior, pois seu percentual supera, em vinte por cento, o aplicável ao



presumido. Caracteriza-se, assim, uma típica regra sancionatória. Essa interpretação, portanto, não é compatível com o conceito de tributo.” (grifei)

Daí ficou muito fácil fechar o silogismo e concluir que o referido dispositivo (art. 530, III) não poderia ser hipótese para arbitramento, pois transformaria o regime tributário, que a seu ver não seria sancionatório, em uma verdadeira sanção, o que seria uma incoerência com sua hipótese inicial.

Data máxima vênia, é neste momento que ousou apontar uma premissa falsa em todo o seu raciocínio, que, como já ressaltado, apesar de válido, conduzirá a uma conclusão falsa: “Ora, se a base de cálculo do regime pelo lucro presumido é determinada a partir da receita.” (premissa falsa)

Diferentemente do que foi colocado pela premissa, a base de cálculo do regime do lucro presumido não é determinada apenas a partir da receita bruta conhecida. Existe um acréscimo na disposição final do art. 518 do RIR/99 não observado pelo relator, nem muito menos pela doutrina: “Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).” (grifei)

A percepção desse adendo omitido pelo relator em seu raciocínio é fundamental, na medida em que se dá conta de outros resultados que se agregam à base de cálculo do lucro presumido - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras (rendas fixas ou variáveis), as variações monetárias ativas e outros resultados positivos. É que esses resultados, por si sós, já possuem ou são considerados como se possuíssem a natureza de lucro.

Dessa forma, fica fácil agora perceber que a partir de uma simples premissa falsa, que foi contaminada por uma omissão, toda a conclusão fica prejudicada, mesmo que o raciocínio seja válido, como é o caso.

Vejamos então a conclusão a que chegou o relator partindo-se da premissa que considero falsa:

“Arbitrar com base em receita conhecida relativamente a optantes pelo lucro presumido é forma sempre mais onerosa de apuração do imposto de renda em face do regime adotado pelo sujeito passivo. O conseqüente é, em qualquer situação concreta possível, indesejado pelo sujeito passivo. Isso nos autoriza interpretar o antecedente como qualificador de ato ilícito.

Nesse caso, um passo atrás deve ser dado na interpretação para concluir que essa construção exegética não se sustenta, pois relação jurídica tributária nasce de ato lícito, nunca de ilícito.

Em suma, esse processo gerativo de sentido culmina na conclusão da inexistência de norma de arbitramento na hipótese de receita

conhecida para optantes pelo regime presumido. Conclusão diversa pela existência de tal regra é equivocada¹.”

Dessa forma, quando se passa agora a ter em mente que a base de cálculo do lucro arbitrado comporta outras variáveis afora a receita bruta conhecida, imediatamente se entende que o percentual de 20% existente no lucro arbitrado serve tão-somente para compensar aqueles outros possíveis acréscimos não vislumbrados pelo relator, quando se tem em conta o contexto no qual estão inseridos: um contexto, ressalve-se, sem escrituração de livros que dêem guarida à descoberta de tais acréscimos pela fiscalização. Raciocinando-se assim, se dissolve imediatamente a estranheza inicial do relator e sua hipótese inicial continua incólume, afinal o conseqüente da norma se provou que não seria mais gravoso e o percentual de 20% passa a preencher um papel determinante na busca da verdade material, ínsita, a meu ver como também ao relator, ao contexto do lucro arbitrado.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 04 de março de 2008


ANTONIO BEZERRA NETO

¹ Como em *Imposto de Renda das empresas*, Hitomi Higuchi e outros, pág. 60: “O lucro sobre as vendas de imóveis, para efeito de pagamento do imposto de renda mensal estimado ou de lucro presumido é determinado mediante aplicação do coeficiente de 8% sobre a receita bruta. Com isso, para o lucro arbitrado aplica-se 9,6% (8% + 1,6%)” (nosso negrito).

Declaração de Voto

A meu ver, ao manifestar-se pela existência de um suposto carácter de sanção que seria inerente à apuração do lucro por arbitramento o Ilustre Relator comete um equívoco conceitual que o levou à conclusão temerária, no sentido de que tal premissa autorizaria ignorar a literalidade do texto legal.

Arbitramento não é penalidade. Trata-se de uma técnica de apuração da base tributável, prevista em norma, quando inviabilizada a obtenção por outras formas. No entendimento do Relator se o sujeito passivo está autorizado a apurar seu resultado pelo lucro presumido, conhecida a receita bruta caberia manter essa sistemática.

Nem o arbitramento tem carácter sancionatório, nem o conhecimento da receita bruta elidiria a tributação pelo lucro arbitrado. No Capítulo III, Seção V da Lei nº 8.981/1995, que trata do regime de tributação com base no lucro arbitrado, o § 1º, do art. 47 (matriz legal do art. 532 do RIR) estabelece que a tributação por essa modalidade pode ser até uma opção do sujeito passivo e, além disso, quando conhecida a receita bruta:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

(.....)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

(.....) (grifo acrescido)

O conhecimento da receita bruta por si só não é suficiente para a apuração do lucro presumido nos termos autorizados pela norma. Tal circunstância é ainda mais nítida em casos como o presente, onde a obtenção da receita ocorreu a partir dos valores depositados em conta-corrente de titularidade da fiscalizada, com base numa presunção legal.

A escrituração sem obediência às regras e, mais especificamente, a inexistência de Livro Caixa com o registro da movimentação financeira, impediu o conhecimento pela autoridade fiscalizadora da verdadeira situação contábil-fiscal do sujeito passivo. Nesses casos a legislação determina a apuração do lucro pelo critério de arbitramento, nos termos do inciso III, do art. 530, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR):

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios de lucro arbitrado quando:

(.....)

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; (grifo acrescido)

O parágrafo único do art. 527, com matriz legal no art. 45 da Lei nº 8.981/95, trata das situações de empresas tributadas pelo lucro presumido em situação nas quais a

escrituração do Livro Caixa, inclusive com a movimentação financeira, supriria a ausência de escrituração nos termos da legislação comercial.

Portanto, por disposição normativa literal determinando o arbitramento do lucro para empresas tributadas pelo lucro presumido nas situações mencionadas, não posso acatar o argumento do Relator no sentido de que o art. 532 do RIR que determina os percentuais a serem aplicados no arbitramento, seria dirigido exclusivamente às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

O posicionamento do Relator também não encontra eco na jurisprudência deste Colegiado que é remansosa quanto à procedência do arbitramento do lucro em hipóteses como a do presente caso:

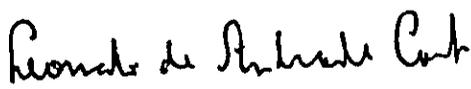
IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – Legítimo o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido não apresentar o Livro Caixa contendo a movimentação financeira ou a escrituração contábil regular. (Acórdão 108-08709, 1º CC, 8ª Câmara, Sessão de 27/01/2006)

ARBITRAMENTO – PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO – LIVRO CAIXA – FALTA DE APRESENTAÇÃO – a pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ pelo lucro presumido se obriga a manter Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira. (Acórdão 101-95923, 1º CC, 1ª Câmara, Sessão de 08/12/2006)

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - ARBITRAMENTO. O contribuinte que opta por apurar o imposto de renda com base no lucro presumido, se não mantiver escrituração comercial, deverá cuidar de ter Livro Caixa, no qual esteja escriturada a movimentação financeira, inclusive bancária. Se o Livro Caixa é desqualificado, cabe o arbitramento do lucro. (Acórdão 105-16385, 1º CC, 5ª Câmara, Sessão de 29/03/2007)

De todo o exposto, divergindo do nobre Relator, voto pela manutenção do lançamento do IRPJ e da CSLL.

Sala das Sessões, em 04 de março de 2008.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO