



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Recurso n.º : 134.550 *EX OFFÍCIO*
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex: 1999 e 2000
Interessada : ESCRITÓRIO CONTÁBIL AUDITOR LTDA
Recorrente : 1ª TURMA – DRJ/ SANTA MARIA/RS
Sessão de : 19 de fevereiro de 2004
Acórdão n.º : 108-07.717

OMISSÃO – ARBITRAMENTO – Ilegítimo o arbitramento da receita com base no artigo 285 no RIR/1999, antes de efetuada qualquer tentativa de apuração da base tributável pelas regras estabelecidas pelo artigo 284 do mesmo diploma legal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes quando não houverem fatos ou argumentos novos.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ESCRITÓRIO CONTÁBIL AUDITOR LTDA.,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2004

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente convocado) e NELSON LÓSSO FILHO.



Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

Recurso n.º : 134.550 - *EX OFFÍCIO*
Recorrente : 1ª TURMA/DRJ - SANTA MARIA/RS
Interessada : ESCRITÓRIO CONTÁBIL AUDITOR LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Escritório Contábil Auditor Ltda. foi lavrado Auto de Infração resultante do Mandado de Procedimento Fiscal nº 1011100/00006/02, com a conseqüente formalização do crédito tributário referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e tributação reflexa relativo aos anos-calendário de 1998 e 1999.

Segundo consta do Relatório de Ação Fiscal (fls. 16/42), o procedimento de fiscalização foi motivado por ofício expedido pelo Ministério Público Federal, a fim de que fosse realizada auditoria fiscal na sede da empresa autuada, haja vista as irregularidades apuradas anteriormente por auditor da Previdência Social, as quais serviram de arrimo para elaboração de representação fiscal para fins penais.

Calcada na determinação do Ministério Público, a fiscalização centrou-se nas atividades realizadas por três contribuintes distintos, porém com nítidas ligações societárias e comerciais, a saber, Escritório Contábil Auditor Ltda (ora Impugnante), Audicom Auditoria e Análise Ltda. e Paulo Antônio Figueiredo Freitas. Neste tocante, vale frisar que o Sr. Paulo Antônio consta do quadro societário das duas empresas supra mencionadas, as quais, por sua vez, estão estabelecidas no mesmo local. Daí a clara relação entre tais contribuintes e a necessidade de averiguação de suas atividades conjuntamente, vez que a fiscalização isolada poderia não refletir a realidade dos fatos, não alcançando, pois, os resultados pretendidos pelo Fisco.

A fiscalização realizada no Escritório Contábil Auditor Ltda teve como resultado a lavratura do Auto de Infração em discussão, além de lançamentos tributários decorrentes do Auto principal, relativos à CSLL, PIS e COFINS, os quais, somados,

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

perfazem o total de R\$ 809.163,78 (oitocentos e nove mil, cento e sessenta e três reais e setenta e oito centavos).

O Relatório de Ação Fiscal é preciso e demonstra detalhadamente as infrações apuradas pelas autoridades fiscais. Desconfiada da forma descontínua que eram emitidas as notas fiscais pela Impugnante, a fiscalização solicitou a relação de clientes da empresa autuada, a fim de verificar a correta escrituração fiscal, mormente no que tange ao valor dos serviços prestados a estes clientes.

Assim é que, em diligência efetuada em 18 clientes da Impugnante (escolhidos em razão de serem empresas submetidas à tributação pelo Lucro Real, cuja a escrituração fiscal é mais rígida e detalhada, além da manutenção de documentos em seu arquivo ser obrigação legal), foram encontradas pelas autoridades fiscais, em sua maioria, recibos de honorários emitidos pela Impugnante. Constatou-se, assim, a emissão de dois tipos distintos de documentos em contrapartida aos pagamentos recebidos de clientes: notas fiscais – emitidas esporadicamente – e recibo de honorários profissionais – mais freqüentemente utilizado.

É de se frisar que as autoridades fiscais constataram que nos recibos de honorários emitidos pela Impugnante havia a seguinte informação: "Desobrigado emitir N.F art. 6º da Lei nº 10423/87 e art. 108 Decreto nº 26120/88". Contudo, mesmo após exaustivas pesquisas no âmbito federal, estadual e municipal, referidos dispositivos legais não foram encontrados pela fiscalização, tampouco justificados pelo responsável legal do contribuinte. Ou seja, a invenção por parte da Impugnante de legislação que a desobriga de emitir nota fiscal denota, de acordo com a fiscalização, sua intenção em ludibriar seus clientes pela falsa crença que a exigência do referido documento é dispensável, facilitando, assim, a omissão das receitas auferidas em decorrência de serviços prestados. Isto porque a não contabilização de pagamentos recebidos dá-se muito mais facilmente quando são emitidos meros recibos, sem a formalidade ou controle exigido pelo Fisco na utilização de notas fiscais.



Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

Neste tocante, do confronto das notas fiscais e recibos encontrados no estabelecimento da Impugnante, bem como em seus clientes, verificou-se que o contribuinte, quando registrava a entrada de receitas, efetuava este registro em valor menor do que o efetivamente recebido, declarando como base de cálculo tributável quantia conseqüentemente menor que a auferida.

Ademais, o registro de valores inferiores ao recebido tinha por base, algumas vezes, notas adulteradas ("calçadas"), cuja indicação do valor correspondia a percentual ínfimo do montante pago por seus clientes. Para citar um exemplo relatado pela fiscalização, verificou-se que em determinado caso o contribuinte recebera R\$ 25.000,00 a título de honorários profissionais, valor este constante da nota fiscal encontrada na empresa cliente da autuada. Todavia, consubstanciado-se na 2ª via adulterada desta mesma nota fiscal, registrou em sua contabilidade o irrisório valor de R\$ 25,00.

Em verdade, apurou a fiscalização que a Impugnante registrava, em média, apenas 19,10% das receitas ingressadas. De outra parte, a descoberta de que a lista de clientes fornecida pelo contribuinte estava incompleta, aliada ao desaparecimento de recibos e notas fiscais, aflorou, de acordo com o Relatório de Ação Fiscal, elementos ainda mais evidentes quanto a omissão de receitas por parte da Impugnante.

Desta forma, as autoridades fiscais houveram por bem quantificar a receita omitida pelo contribuinte, utilizando-se de dois métodos distintos. Em princípio, foi apurada a receita posta à margem de tributação com base nas diligências realizadas nos 18 clientes da Impugnante, escolhidos pela fiscalização pelo critério acima mencionado (opção pelo Lucro Real). A constatação de receitas omitidas deu-se através do confronto entre as notas fiscais e recibos apresentados pelos clientes da Impugnante e a escrituração fiscal do contribuinte. Deste procedimento verificou-se que a Impugnante omitiu de suas declarações a quantia de R\$ 281.952,96, referente a pagamentos efetuados pelos aludidos 18 clientes selecionados.



Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

Posteriormente, tendo em vista que as diligências em tais clientes da Impugnante demonstrou que apenas parte das receitas auferidas eram escrituradas, e que poderiam haver, como de fato haviam, outros clientes não informados pelo contribuinte ao Fisco, as autoridades fiscais optaram pelo arbitramento da receita da Impugnante, com base no artigo 285 do Regulamento do Imposto de Renda, obtendo como receita omitida através deste arbitramento o montante de R\$ 714.367,50.

Para determinação, por meio de arbitramento, da quantia omitida, as autoridades fiscais multiplicaram o valor mais baixo encontrado pago à Impugnante por pessoa jurídica a título de honorários profissionais (R\$ 115,50) pela quantidade de recibos numerados não apresentados (6185), obtendo como resultado desta operação o valor acima mencionado. Neste tocante, alegou a fiscalização que a utilização deste método, além de ser mais benéfico ao contribuinte, seria também a melhor maneira de refletir a realidade dos fatos, conforme demonstração de cálculos apresentada às fls. 27.

Finalmente, sobre os valores apurados foram aplicadas multa nos percentuais de 150% (sobre valores recebidos e omitidos dos 18 cliente selecionados) e 112,5% (no caso de arbitramento de receita), além de juros com base na taxa Selic.

Intimada em 11.04.2002 acerca do aludido Auto de Infração, a ora Impugnante apresentou, tempestivamente, sua Impugnação, alegando em síntese que

(i) a empresa emite recibo dos honorários de forma informatizada, sendo que a emissão de tais recibos obedece a ordem seqüencial, a qual não permite alteração, mesmo pela Impugnante;

(ii) a fiscalização não teria desconsiderado a contabilização da empresa, de modo que o arbitramento de receitas seria inviável;

(iii) as receitas apuradas pelo Fisco jamais foram auferidas pela Impugnante; ademais a fiscalização, de modo incongruente, ora

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

considerou os documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, ora ignorou a apresentação dos mesmos, utilizando-se de arbitramento para efetuar o lançamento tributário;

(iv) as multas aplicadas ferem o princípio do não confisco, devendo, portanto, serem excluídas.

Em vista do exposto, a DRF/Santa Cruz do Sul/RS, houve por bem julgar parcialmente procedente o lançamento tributário, em decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA – Correto o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica que baseou-se em documentos emitidos pela própria autuada, os quais foram obtidos em diligência realizadas em seus clientes.

OMISSÃO DE RECEITA – QUANTIFICAÇÃO POR ARBITRAMENTO – Tratando-se de atividade plenamente vinculada, cumpre à fiscalização realizar as investigações necessárias à constituição do crédito tributário. Assim, quando é possível obter a real receita auferida pelo contribuinte, por intermédio de diligências que poderiam ser realizadas, incabível a quantificação da receita por arbitramento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) – CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) – A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes quando não houverem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998 e 1999

Ementa: CONSTITUCIONALIDADE DE LEI – O controle da legalidade e constitucionalidade de leis é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. Presumem-se constitucionais os atos legais regularmente editados enquanto não houver manifestação definitiva no sentido contrário por parte do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente em Parte.”

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

No voto vencido, entendeu o Relator que a apuração do débito pela autoridade fiscal não divergiu em nada da legislação vigente, eis que plenamente possível o arbitramento da receita com base em provas indiretas, bem como em presunções, quando permitido por lei. Assim, votou para que fosse mantido integralmente o lançamento tributário.

Noutro giro, o voto vencedor da aludida decisão, divergiu tão somente no tocante ao arbitramento da receita. Nesse sentido, entendeu o Relator que a lavratura do Auto de Infração em questão não observou os limites estabelecidos pelo artigo 284 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/1999), não podendo, pois, permanecer o lançamento no que se refere ao arbitramento da receita omitida pela Impugnante.

De tal modo, aludido voto denota que as autoridades fiscais deveriam observar o procedimento estabelecido pelo referido artigo 284, não podendo o arbitramento ser feito de modo espontâneo e aleatório, sem critério específico – conforme possibilita o artigo 285 do mesmo diploma legal – antes que as tentativas de arbitramento da receita com base no artigo 284 se vissem frustradas.

Assim, por estes fundamentos, a decisão de Primeira Instância houve por bem cancelar as importâncias apuradas a partir do arbitramento da receita do contribuinte, quais sejam, R\$ 150.835,09 (IRPJ), R\$ 4.643,28 (PIS), R\$ 17.561,35 (COFINS) e R\$ 64.293,02 (CSLL), mantendo o Auto de Infração tão somente no que se refere aos valores apurados como omitidos através de diligências em 18 clientes do contribuinte.

Em vista do exposto, tendo sido o crédito exonerado superior a R\$ 500.000,00, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação de recurso de ofício, não havendo por parte do contribuinte qualquer recurso contra a decisão de primeira instância.

É o Relatório.

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

VOTO

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, Relatora

Em vista do disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, tendo sido cancelado valor acima de R\$ 500.000,00 pela decisão de primeira instância, recebo o recurso de ofício para sua apreciação.

Pela análise do caso em tela, nota-se que a exclusão da importância de R\$ 504.332,07 pela decisão de primeira instância calçou-se exclusivamente no fundamento de que o arbitramento, conforme aplicado pela autoridade fiscal, não observou a legislação de regência, mormente no que se refere aos procedimentos necessários para definição da base de cálculo sujeita a tributação.

A questão se resume, a bem da verdade, na possibilidade da fiscalização utilizar-se, para arbitramento do lucro, da faculdade concedida pelo artigo 285 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/1999), antes de qualquer tentativa para apuração do montante tributável pelas regras constantes do artigo 284, §§ 1º a 7º.

Neste tocante, ditam os aludidos artigos:

"Art. 284 – Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.

§ 1º - Para efeito de arbitramento da receita mínima no mês, serão identificados pela autoridade tributária os valores efetivos das receitas auferidas pelo contribuinte em três dias alternados desse mesmo mês,

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

necessariamente representativos das variações de funcionamento do estabelecimento ou da atividade.

§ 2º - A renda mensal arbitrada corresponderá à multiplicação do valor correspondente à média das receitas apuradas na forma do § 1º pelo número de dias de funcionamento do estabelecimento naquele mês.

§ 3º - O critério estabelecido no § 1º poderá ser aplicado a, pelo menos, três meses do mesmo ano-calendário.

§ 4º - No caso do parágrafo anterior, a receita média mensal das vendas, da prestação de serviços e de outras prestações correspondentes aos meses arbitrados será considerada suficientemente representativa das receitas auferidas pelo contribuinte naquele estabelecimento, podendo ser utilizada, para efeitos fiscais, por até doze meses contados a partir do último mês submetido às disposições previstas no § 1º.

(...)

Art. 285 – É facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o artigo anterior, outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento.”

Pois bem, no caso sob análise verifica-se que não há controvérsias quanto a possibilidade ou não de arbitramento da receita. De fato, o Relatório de Ação Fiscal, bem como os demais documentos que instruem o lançamento tributário, denotam claramente que os indícios de omissão de receitas apurados pela fiscalização possibilitam a determinação da base de incidência da tributação por meio de arbitramento.

Com efeito, incontestemente que a existência de “notas calçadas”, bem como o comprovado registro contábil de valores menores que o efetivamente recebido caracterizam claramente o intuito do contribuinte em lesar o erário, ao manter grande parte de suas receitas fora do alcance de apuração do Fisco. Legítimo, pois, o arbitramento de receita no caso em tela, conforme previsto em lei.

A celeuma reside no método de arbitramento utilizado pela autoridade fiscal. Isto pois, alegando não ser obrigação do Fisco encontrar todos os possíveis clientes

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

do contribuinte para verificação dos valores omitidos – tal como procedido na primeira fase do procedimento de fiscalização em 18 clientes da Impugnante – a autoridade fiscal, utilizando-se da prerrogativa concedida pelo artigo 285 do Regulamento do Imposto de Renda, arbitrou a receita supostamente omitida a partir da multiplicação do menor valor encontrado pago ao contribuinte por pessoa jurídica, pelo número de recibos de honorários não apresentados à fiscalização, obtendo como resultado a base de cálculo para incidência da tributação.

O arbitramento de receita é medida excepcional, utilizada apenas em última instância, quando verificada a hipótese prevista no enunciado da norma, a saber, a existência de indícios de omissão de receitas pelo contribuinte. Aliás, é uma das poucas hipóteses em que o uso de presunção e provas indiretas é aceita para servir de base ao lançamento tributário.

Diante disto, o uso desta metodologia por parte da Administração Pública deve obedecer, necessariamente, os estritos mandamentos legais. Com efeito, as disposições contida no artigo 285 do Regulamento do Imposto de Renda são subsidiárias às proposições contidas no artigo 284 do mesmo diploma legal. Vale dizer, as autoridades fiscais só devem lançar mão da prerrogativa prevista pelo aludido dispositivo, após exaurida a possibilidade de arbitramento da receita com base no procedimento estabelecido no artigo 284 do Decreto nº 3000/1999, em razão de empecilhos e óbices criados pelo contribuinte no intuito de prejudicar a apuração do crédito tributário.

Assim, o arbitramento da receita do contribuinte em questão, antes de seguir o método descrito pelo Relatório de Ação Fiscal, qual seja, a multiplicação do menor valor recebido pela empresa pelo número de recibos de honorários omitidos do Fisco, deveria obedecer à metodologia perpetrada pelo artigo 284 §§ 1º a 7º, ou seja, a partir da realização de diligências no estabelecimento do contribuinte em três dias alternados do mesmo mês, apurar-se-ia a receita mínima mensal, a qual serviria de base para todo o lançamento tributário.

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

Não havendo sequer a tentativa das autoridades fiscais em adotar a regra estabelecida no artigo 284 do Regulamento do Imposto de Renda, não poderia, jamais, arbitrar o valor das receitas omitidas pelo contribuinte através da adoção de critérios próprios, definidos por sua própria convicção, sem qualquer respaldo legal.

De fato, não é razoável imaginarmos que o legislador pátrio criou a possibilidade de arbitramento da receita do contribuinte em **casos específicos**, determinando **detalhadamente e de modo expresso os procedimentos que devem ser seguidos à risca neste arbitramento** para, em seguida, facultar à administração pública a utilização de qualquer critério para definição da receita omitida. Ora, a interpretação sistemática da legislação de regência, imposta pela melhor hermenêutica, nos remete a uma única conclusão possível, qual seja, a da natureza subsidiária do artigo 285 do Decreto nº 3000/1999.

Não cabe, *in casu*, qualquer discricionariedade do Poder Público, no sentido de optar entre um ou outro método para arbitramento da receita, de acordo com critérios de conveniência e oportunidade. Trata-se, sim, de atividade vinculada à estrita observância dos preceitos legais, devendo ser aplicada a metodologia que a lei determinar para cada caso em concreto.

Assim, considero que o arbitramento das receitas omitidas pelo contribuinte não poderia calcar-se em critério aleatórios, adotados pela própria fiscalização, ainda que em benefício da Recorrente, sem antes haver a tentativa de arbitramento destas receitas com base no procedimento determinado pelo artigo 284 do Decreto nº 3000/1999. De tal modo, em face de tal equívoco, não deve prosperar o lançamento tributário da forma como concebido, devendo ser canceladas as exigências relativas aos valores arbitrados, conforme restou decidido pela decisão de primeira instância.

Pelo exposto, conheço do recurso de ofício para manter, na íntegra, a decisão recorrida, mantendo a exclusão dos valores lançados por arbitramento de receita,

Processo n.º : 13005.000429/2002-79
Acórdão n.º : 108-07.717

quais sejam, R\$ 150.835,09 (IRPJ), R\$ 4.643,28 (PIS), R\$ 17.561,35 (COFINS) e R\$ 64.293,02 (CSLL), permanecendo o Auto de Infração no que se refere às omissões de receitas apuradas através da realização de diligências fiscais.

Sala das Sessões - DF, 19 de fevereiro de 2.004.


Karem Jureidini Dias de Mello Monteiro

