IMPÔSTO DE RENDA — EMPRÊSAS DE CONSTRUÇÃO — RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO — NOVO LANÇAMENTO — RESTITUIÇÃO DO IMPÔSTO

— A menos que demonstre a impossibilidade da tributação pelo método normal do art. 56 do Regulamento do Impôsto de Renda, não pode o fisco adotar quanto às emprêsas construtoras o lançamento pelo lucro arbitrado.

— A emprêsa construtora que tenha apresentado declaração e pago o impôsto de renda em base diferente da prevista no art. 56 do Regulamento respectivo pode pedir retificação de sua declaração para o efeito de novo lançamento e possível restituição do impôsto pago a mais que o devido.

— Interpretação do art. 56 do decreto n.º 24.239, de 22-12-47.

PARECER

1. Sintetizada em têrmos de problema teórico, a consulta sôbre a qual nos compete dar parecer é a seguinte: uma emprêsa construtora, que tenha apresentado declaração e pago o impôsto de renda na conformidade dos arts. 32, 37 e 43 do regulamento respectivo, pode pedir a retificação da sua declaração, para o efeito de ser expedido novo lançamento, a ser feito na conformidade do art. 56 do regulamento referido, e, consequentemente, restituição do impôsto que resulte ter sido pago a mais que o devido na forma dêste último artigo?

2. Os dispositivos citados, do regulamento do impôsto de renda, decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, dizem o seguinte:

O art. 32 dispõe que "as pessoas jurídicas serão tributadas de acôrdo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas". Êste dispositivo reproduz o artigo de igual número do decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, e do decreto-lei n.º 4.178, de 13 de março de 1942.

A art. 37 define o "lucro real", a que se refere o art. 32, como sendo a diferença entre o lucro bruto e as deduções que enumera. Também êsse dispositivo do regulamento vigente é uma reprodução dos artigos de igual número dos decretos-leis ns. 5.844 e 4.178, citados.

O art. 43, que é o que mais importa para o estudo que teremos de fazer, por sua vez dispõe que: "A base do impôsto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o impôsto fôr devido". Ainda êsse dispositivo reproduz os artigos de igual número dos decretos-leis ns. 5.844 e 4.178, citados, que, por sua vez, provinham do decreto n.º 21.554, de 20 de junho de 1932, posteriormentee incluído na consolidação publicada no *Diário Oficial* de 4 de julho do mesmo ano (art. 51).

Dissemos que êsse art. 43 do regulamento atual é, dentre os que referimos na nossa sintetização da consulta, o que mais importa para o nosso estudo, porque êle é que define o chamado "sistema de base". Provém êle do art. 51 do regulamento expedido com o decreto n.º 17.390, de 26 de julho de 1926, que dizia: "Em cada exercício financeiro, o impôsto será calculado na base do rendimento correspondente ao ano encerrado com o último balanço anterior ao dia 1.º de junho". O princípio do sistema de base, entretanto, encontrava-se melhor expôsto no art. 42 do mesmo regulamento (aprovado pelo decreto n.º 17.390 citado), referente às pessoas físicas, e que dizia: "O impôsto devido em um exercício será calculado, tomando-se como base de avaliação os rendimentos ou a renda global do ano an-

terior, supostos iguais aos do exercício em que tiver de ser feito o lançamento", disposição esta que, por sua vez, provinha do decreto n.º 16.581, de 4 de setembro de 1924.

Finalmente, o art. 56 do atual regulamento dispõe que: "Em caso como os de empreitadas de construção de estradas e semelhantes, a tributação abrangerá a totalidade dos resultados apurados em balanço final, relativo ao período da construção". Êsse dispositivo reproduz, apenas com o acréscimo das palavras "e semelhantes", os artigos de igual número dos decretos-leis ns. 5.844 e 4.178 citados, que por sua vez provinham do § 4.º do art. 96 do decreto n.º 21.554, de 1932, também já citado, que dizia: "Em casos como o de construção de estradas, cujo lucro só será apurado a final, o impôsto terá de ser pago sôbre a totalidade dêsse lucro".

3. A finalidade do art. 56 é, claramente, a de abrir uma exceção ao sistema de base, quanto a determinados tipos de negócios cujo lucro (entendendo-se "lucro real", nos têrmos dos artigos 32 e 37) só pode ser apurado a final, como dizia o § 4.º do art. 96 do decreto n.º 21.554, ou apurado em balanço final, como diz a atual redação.

A necessidade de se abrir uma exceção ao sistema de base no caso particular das empreitadas de construção já era acentuada desde 1929 por Tito Resende, na 1.ª edição do seu livro *Manual Prático do Impôsto de Renda* (nota 133, ps. 40 e 41), com as seguintes palavras: "O caso das construções de estradas de ferro ou de rodagem, e de certos negócios congêneres — máximè quando feitos com governos — apresenta um feitio muito especial: de ordinário só é possível dar um balanço definitivo *depois de recebidas* tôdas as importâncias da construção. Antes disso, seria temerário qualquer balanço, — visto que, conforme a demora no pagamento, o lucro aparente pode diminuir ou mesmo transformar-se em prejuízo, devido aos juros que os construtores têm de pagar aos bancos ou aos particulares que lhes emprestaram o dinheiro para a execução das obras". Preocupava-se também o citado autor com a possibilidade de evasão que decorreria para a emprêsa construtora, que se extinguisse no ano em que terminasse as obras, do fato de já ter apresentado, nêsse exercício, declaração negativa quanto a lucros do ano anterior, estando, portanto, em face do sistema de base, quites com as suas obrigações fiscais no exercício em que ocorresse a extinção: é o que se depreende da conclusão do trecho citado: "Não é, entretanto, possível admitir tamanho absurdo. Ultimados os recebimentos, o impôsto de renda tem de alcançar os lucros totais acusados no balanço final, lucros êsses correspondentes aos trabalhos feitos nos anos anteriores, em que a firma não pagou impôsto, por não ter feito balanço".

Quando teve, em 1932, oportunidade de redigir o projeto que se converteu no decreto n.º 21.554, daquele ano, consubstanciou Tito Resende, no § 4.º do art. 96 do referido decreto, a solução para o caso especial que previra desde o seu livro de 1929; é êle próprio que o diz, em seus livros subsequentes: *Manual Prático do Impôsto de Renda*, 2.ª ed., 1939, n. 246, p. 218, e 3.ª ed., 1940, n. 246, p. 251; *A nova Lei do Impôsto de Renda*, 1942, n. 169, p. 59; *Impôsto de Renda e de Lucros Extraordinários*, 2.ª ed., 1944, n. 192, p. 93; *Impôsto de Renda*, 1946, n. 192, p. 157; *Impôsto de Renda — Anotações*, 1948, n. 192, p. 281.

A finalidade declarada do art. 56 do atual regulamento é, portanto, como era a do § 4.º do art. 96 do regulamento de 1932 que lhe deu origem, a de abrir, no caso das emprêsas construtoras, uma exceção ao sistema ou regime de base, em face da impossibilidade de se apurar o "lucro real" a não ser quanto a cada obra individualmente, uma vez ultimada esta e levantado o respectivo balanço final, tendo em vista a possibilidade de ser fictício qualquer "lucro" eventualmente acusado antes disso em balanço anual, em virtude de poder vir a ser absorvido pelos juros dos financiamentos; também, acrescentaríamos, a possibilidade de indenizações, ou de reparos ou reconstruções em virtude de

falhas técnicas seriam outros tantos fatores de absorção do "lucro" porventura apurado em balanço feito antes da conclusão da obra.

Note-se que, em seus livros *Novo Regulamento do Impôsto de Renda*, 1948, n. 135, p. 40, e *Impôsto de Renda — Anotações*, 1948, n. 192, p. 282, Tito Resende diz que, em face da modificação trazida pela lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, ao art. 52 do Regulamento (introduzindo outra exceção ao regime de base para o efeito de obrigar as emprêsas que se extinguem a apresentar, além da declaração correspondente ao ano base, outra relativa ao período imediato até a data da extinção), o art. 56 "perdeu todo o interêsse prático, podendo desaparecer do regulamento sem nenhum inconveniente". Parece-nos, ao contrário, que a finalidade do art. 56, de atender à impossibilidade, para as emprêsas construtoras, de apurar "lucro real" nos têrmos dos arts. 32 e 37, a não ser com relação a cada uma de suas obras e à medida que estas venham sendo concluídas, subsiste inteiramente. A modificação do art. 52 apenas atende, no caso das emprêssas construtoras, à hipótese, que nos parece relativamente remota, de uma emprêsa que se constituísse para construir uma única obra e que se liquidasse tão logo essa obra fôsse concluída, escapando assim ao impôsto em face da antiga redação do citado art. 52.

Êste aspecto, entretanto, era uma consequência do sistema que decorria ùnicamente do próprio art. 52; a finalidade do art. 56, ao contrário, é, como vimos, diversa, ou seja, permitir a apuração de lucro real em face das características especiais da indústria da construção, mas essa finalidade é real e justifica perfeitamente a subsistência do referido art. 56 na legislação do impôsto sôbre a renda.

4. Feita esta exposição preliminar quanto às origens e finalidades dos dispositivos legais que têm aplicação à hipótese da consulta — qual nos pareceu necessária para permitir um perfeito entendimento da matéria — podemos entrar pròpriamente no exame do problema proposto, para encontrar a sua solução.

Segundo nos parece, na hipótese figurada em tese na consulta — ou seja, na hipótese de emprêsa sujeita ao regime especial do art. 56, que tenha, entretanto, apresentado declaração segundo o regime comum de base do art. 43 — três soluções se apresentariam, em tese, ao fisco, a saber: *a*) aceitar a declaração tal qual tenha sido apresentada, ou *b*) desprezar a declaração apresentada e o balanço no qual a mesma se tenha baseado, para efetuar o lançamento pelo lucro arbitrado na forma do § 3.º do art. 34, ou, finalmente, *c*) intimar a emprêsa a apresentar nova declaração, ou a retificar a apresentada, com observância do art. 56.

Examinaremos em seguida, separadamente, cada uma dessas três soluções alternativas, para concluir pela única que nos parece exata, e que, podemos desde já adiantar, é a referida em terceiro lugar.

5. Parece-nos que, para justificar a adoção da primeira alternativa — aceitação da declaração tal qual fôra apresentada — teria o fisco de considerar o art. 56 como concedendo ao contribuinte uma *faculdade*, ou seja, como dando ao contribuinte uma *opção* pela declaração do impôsto pelo sistema previsto no referido artigo, ou pelo sistema comum de base, previsto no art. 43; assim considerado o disposto no art. 56, tiraria em seguida o fisco a conclusão de que, apresentando o contribuinte a sua declaração pelo sistema de base do art. 43, teria *ipso facto* renunciado à faculdade de pagar o impôsto pelo sistema do art. 56.

Admitindo, para argumentar, o caráter facultativo, ou melhor, optativo, da forma de pagamento do impôsto prevista no art. 56, uma primeira objeção contra a tese que acaba de ser exposta residiria na circunstância de que a renúncia, sendo um ato prejudicial, não se presume, e, no caso, o fisco estaria tirando, do fato de ter sido apresentada declaração segundo o sistema de base do art. 43, uma presunção de renúncia do direito de pagar o impôsto pelo sis-

tema do art. 56. E' certo, entretanto, que a renúncia, embora não possa ser presumida, todavia não precisa ser expressa, podendo resultar de ato inequívoco do renunciante: no caso, êsse ato inequívoco seria a apresentação de declaração formulada segundo sistema diferente. Todavia, e aqui nos parece que está a objeção que invalida a tese, a renúncia se entende como uma liberalidade *por parte do credor*, por meio da qual êste abre mão do seu direito, e não como uma faculdade concedida *ao devedor* (no caso, o contribuinte) por meio da qual êste possa modificar o ordenamento legal positivo da obrigação que lhe incumbe, máximè quando êsse ordenamento legal positivo representa a consubstanciação de preceitos de ordem pública. Veja-se, como autoridade quanto a tôda a matéria dêste parágrafo, relativamente à conceituação da figura jurídica da renúncia, Beviláqua, *Direito das Obrigações*, 4.ª ed., 1936, § 47, ps. 140 e 141, e *Código Civil Comentado*, vol. I, 4.ª ed., 1931, comentário ao art. 161, n. 6, ps. 430 e 431.

Ora, os dispositivos das leis tributárias são, evidentemente, de ordem pública (assunto sôbre o qual voltaremos no § 6.º, adiante): não podem, por conseguinte, ser alterados por ato unilateral do contribuinte. Essa circunstância não exclui, entretanto, em tese, a possibilidade da promulgação de disposições de natureza tributária com caráter facultativo ou optativo: exemplo prático, do conhecimento de todos, era, nos extintos impostos de lucros extraordinários e adicional de renda, a opção, facultada ao contribuinte, entre dois, e posteriormente três sistemas diferentes de apuração do lucro tributável (decreto-lei n.º 6.224, de 24 de janeiro de 1944, art. 3.º, § 1.º, e art. 4.º; regulamento aprovado pelo decreto n.º 15.028, de 13 de março de 1944, art. 3.º, § 1.º, e art. 4.º; decreto-lei n.º 9.159, de 10 de abril de 1946, art. 5.º); e, no próprio regulamento do impôsto de renda (decreto n.º 24.239, citado, art. 33), a opção, facultada a certas emprêsas, pela tributação pelo lucro presumido. Todavia, tais dispositivos tinham ou têm o caráter expresso de uma concessão de direito de opção ao contribuinte; no caso do art. 56, ao contrário, tal caráter falta completamente: a disposição do art. 56 é imperativa, como resulta claramente da sua redação: "*...a tributação abrangerá a totalidade dos resultados apurados em balanço final, relativo ao período da construção*".

Êsse caráter, formal ou literalmente imperativo, da disposição do art. 56, conjugado às razões determinantes da inclusão do referido artigo na legislação do impôsto de renda (§ 3.º, supra), é suficiente, ao que nos parece, para invalidar a tese de que o dito artigo tenha a natureza de uma opção facultada ao contribuinte, e portanto suscetível de ser renunciada por êste. Esta conclusão é também suficiente, a nosso ver, para excluir a possibilidade da adoção, pelo fisco, da primeira das soluções indicadas no § 4.º, supra, ou seja, a aceitação pura e simples da declaração apresentada com inobservância do art. 56.

6. Dirá entretanto o fisco, sempre em defesa da adoção da primeira das soluções indicadas no § 4.º, supra, isto é, da aceitação da declaração tal qual foi apresentada, que a declaração, ato unilateral do contribuinte, é vinculativo e irretratável, sobretudo num caso como o presente, em que a retratação da declaração, ou a sua retificação, seria pedida pelo contribuinte com fundamento em um êrro de direito (fundamentação no art. 43 ao invés de no art. 56 do regulamento do impôsto de renda).

Êste argumento, que consiste em atribuir à declaração um caráter vinculativo e irretratável, baseia-se, evidentemente, embora talvez não conscientemente, na assemelhação da declaração fiscal à confissão. Essa assemelhação é de fato adotada, na doutrina italiana, por diversos autores, alguns dos quais, como Pugliese (*La Prova nel Processo Tributario*, Pádua, 1935, ps. 91 e seguintes), são expressos a respeito, ao passo que outros, especialmente comentaristas, como Quart (*Commento alle*

leggi sull'imposta di Ricchiezza Mobile, 2.ª ed., Milão, 1903, vol. II, p. 26) e Uckmar (*La Legge del Reggistro*, 2.ª ed., Pádua, 1934, vol. I, p. 478), embora não atribuam explìcitamente à declaração fiscal um caráter confessório, todavia lhe aplicam os princípios próprios do instituto da confissão.

Parece-nos, todavia, que a assemelhação da declaração fiscal à confissão é menos exata. Em primeiro lugar, a confissão, como é sabido, só pode versar matéria de fato, ao passo que na declaração o contribuinte, ao mesmo tempo que informa quanto a fatos, faz a aplicação de conceitos jurídicos aos fatos simultâneamente declarados; êsses dois aspectos da declaração fiscal são, via de regra, constantes e inseparáveis: no caso do impôsto de renda, por exemplo, o contribuinte, ao declarar que percebeu uma determinada soma de dinheiro, estará indicando um fato; mas, ao classificar dita soma de dinheiro em uma das cédulas a que se refere o art. 2.º do regulamento, estará indubitàvelmente fazendo aplicação de um raciocínio jurídico ao fato concomitantemente declarado. Êsses dois aspectos da declaração, o de fato e o de direito, são indissociáveis, porquanto sem a concorrência de ambos a declaração não estará completa. O melhor argumento, entretanto, contra a conceituação da declaração fiscal como uma confissão é, a nosso ver, o aduzido por Vanoni, e baseado na finalidade de um e de outro dos referidos institutos: a finalidade da confissão é, por parte do cofitente, a de atribuir à parte contrária a disponibilidade de uma prova plena, a ser usada no interêsse pessoal da parte a quem aproveita, interêsse êste que é, evidentemente, o de ganhar o processo; ao passo que a finalidade da declaração fiscal não é a de atribuir ao fisco a disponibilidade de uma prova plena a ser utilizada pelo fisco no seu interêsse *como parte*, mas ao contrário a de fornecer à autoridade fiscal os elementos necessários ao desempenho da sua atividade administrativa, cujo objetivo, por sua vez, não é a pura e simples defesa do interêsse do fisco, mas a atuação da vontade abstrata da lei no caso concreto (Vanoni: "La dichiarazione tributaria e la sua irretratabilità", na *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Pádua, 1937, vol. I, p. 253 em diante).

Dessa construção, elaborada por um autor que tinha justamente em vista demonstrar a irretratabilidade da declaração (ou seja, exatamente a tese que atribuímos ao fisco no início do presente parágrafo) decorre, portanto, o argumento definitivo no sentido de que o fisco não tem o direito de aceitar como boa uma declaração elaborada com inobservância de preceitos legais imperativos, como seria a hipótese, figurada na consulta, de uma declaração apresentada por emprêsa construtora com inobservância do art. 56 do regulamento. Com efeito, afastado o caráter confessório da declaração, encontramo-nos em presença de um ato jurídico complexo, consistente em uma afirmação de ciência (a informação quanto a certos fatos) conjugada a uma aplicação de princípios jurídicos aos mesmos fatos: êsse ato complexo é, em consequência cindível por parte do fisco.

Êste, com efeito, por um lado fica adstrito a efetuar o lançamento na conformidade dos fatos declarados (presumida a verificação da sua conformidade com a realidade), de vez que, nessa parte, a declaração constitui a exteriorização do fato gerador, origem do direito do Estado ao impôsto em concreto, ou melhor, do direito do Estado de desenvolver a atividade administrativa tendente a criar o título formal da dívida fiscal (lançamento). (Ver, a respeito, Jèze, "O fato gerador do impôsto", tradução na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 2, p. 50, e na *Revista Forense*, vol. 104, p. 36; e o nosso trabalho: "O Fato Gerador do Impôsto de Renda", na *Revista da Ordem dos Advogados*, São Paulo, vol. 2, n.º 10, e vol. 3, n.º 11, e na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 12, p. 32).

Por outro lado, entretanto, a parte da declaração que se refere à aplicação, pelo contribuinte, de conceitos jurídicos aos fatos simultâneamente declarados, não pode ser considerada como vinculativa para o fisco. A referida aplicação de conceitos jurídicos, com efeito, muito embora seja essencial à declaração e faça parte integrante do objeto desta, deve (ao contrário da afirmação de ciênica relativa à matéria de fato) ser encarada sob dois pontos de vista radicalmente diferentes quanto ao fisco e quanto ao contribuinte. Para o contribuinte, a aplicação de conceitos jurídicos aos fatos declarados pode presumir-se feita no seu próprio interêsse de obter a situação fiscalmente mais favorável, ou seja, pode ser conceituada como uma antecipação do direito de defesa; para o fisco, ao contrário, a valoração jurídica dos elementos de fato contidos na declaração constitui a finalidade precípua da atividade administrativa, cujo objeto, como dissemos, não é a procura da situação fiscalmente mais favorável, mas, ao contrário, a atuação concreta de vontade abstrata da lei (Vanoni, op. cit., p. 257-258).

Sob êste aspecto, portanto, a latitude de apreciação da autoridade fiscal é uma decorrência necessária do próprio dever funcional daquela autoridade. Em trabalho anteriormente publicado ("Limites dos Poderes do Fisco quanto à Revisão dos Lançamentos", na *Revista dos Tribunais, São Paulo*, vol. 175, ps. 447 e seguintes, especialmente 457, e *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14, p. 23), afirmamos a impossibilidade da retificação da declaração, por parte do contribuinte que a produziu, com fundamento no êrro de direito: essa afirmação, é claro, deve ser entendida como referente à fase *administrativa* do lançamento, mas não à sua fase *jurisdicional*, isto é, deve-se ressalvar o direito do contribuinte de pedir, dentro das formas processuais previstas, à própria Administração judicante (ou eventualmente ao Poder Judiciário) a retificação do lançamento expedido com fundamento em uma declaração viciada por êrro, quer de fato, quer de direito. Por outras palavras, a administração fiscal, no exercício da sua função *administrativa* de lançamento, pode recusar ou rejeitar a retificação de declaração pretendida pelo contribuinte, justamente porque, como vimos, não fica vinculada à declaração; entretanto, se o contribuinte provocar o exercício da função *jurisdicional* da administração fiscal, esta não se poderá negar a exercer essa função (dentro dos limites dos dispositivos processuais aplicáveis), mesmo porque o exercício da função jurisdicional da administração não é previsto no interêsse de qualquer das partes em presença (fisco e contribuinte), mas no interêsse da ordem jurídica. O elemento decisivo, portanto, é a diferença do caráter da atuação do poder público nas duas hipóteses consideradas: na fase *oficiosa* do processo de lançamento (que termina com a expedição do aviso ou notificação de lançamento), o poder público age como órgão *administrativo;* na fase *contenciosa* do processo de lançamento (que se inicia com a reclamação), o poder público age como órgão *jurisdicional*.

A rigor, aliás, a situação, que acabamos de configurar, não deveria sequer ocorrer: mesmo na fase oficiosa ou administrativa do lançamento, a função da administração pública não é perseguir o interêsse fiscal *à outrance* (especialmente em face da inobservância, *ex-hipothesi*, de dispositivo legal imperativo como é sem dúvida o art. 56 do regulamento), mas sim promover a atuação da lei. A questão se resume, portanto, em uma aplicação, a um caso particular, do princípio geral dominante da organização jurídica do Estado moderno, segundo o qual a Administração deve atuar a lei. Ver, a respeito dêsse princípio geral em sua aplicação especial ao direito tributário, Hensel: "Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts", em *Veröffentlichungen der Verder deutschen Steatsrechtslehrer*, Berlim, 1926, vol. III, p. 84. Se se reflete, além do

mais, que os próprios administrativistas justificam a revogabilidade ou a revisibilidade dos atos administrativos (por ato unilateral da Administração), não por um princípio de "auto-tutela", que só fundamentaria a revogação ou a revisão do ato quando disso resultasse benefício para a Administração, mas, ao contrário, por um princípio de "auto-impugnação", que por conseguinte fundamenta a revogação ou a revisão sempre que exigida pela ordem jurídica e ainda quando seja prejudicial à Administração (ver: Codacci-Pisanelli: *L'Annulamento degli Atti Amministrativi*, Milão, 1939, p. 149), vencida fica a última linha de defesa que o fisco poderia adotar em favor da tese da aceitação da declaração tal qual tenha sido apresentada, e que consistiria na alegação de que a Administração não estaria obrigada a retificar (pelo menos espontâneamente) declarações erradas, quando o êrro resultasse em benefício da arrecadação. Coerente com o princípio exposto é a jurisprudência francesa, no sentido de que um lançamento legalmente feito pelo lucro arbitrado ou *à forfait* não pode ser revisto ainda que se apure que o lançamento pelo lucro real resultaria em maior impôsto (Lerouge: *Théorie de la Fraude en Droit Fiscal*, Paris, 1944, p. 144). A nossa própria legislação do impôsto de renda já conteve um dispositivo expresso inspirado no mesmo princípio, o § 5.º do art. 170 do regulamento de 1932, posteriormente art. 170 dos decretos-leis 4.178, de 13 de março de 1942, e 5.844, de 23 de setembro de 1943, que mandava que o fisco notificasse o contribuinte do excesso de impôsto porventura pago, para o efeito daquele pedir a competente restituição; êsse dispositivo, já antes atacado pelo projeto de reforma elaborado pela Diretoria do Impôsto de Renda em 1941, desapareceu da nossa legislação com a lei 154, de 25 de novembro de 1947. Leia-se, a respeito, a crítica de Tito Resende, no livro *Impôsto de Renda — Anotações*, já citado, nota 395, p. 498. Mesmo com o desaparecimento da norma expressa, de caráter administrativo, subsiste, como é claro, o princípio jurídico que a inspirava.

O desconhecimento do princípio fundamental de que a finalidade da Administração pública é a de promover a atuação do direito, e não a de perseguir a vantagem do fisco, resultaria, de resto, no caso particular das declarações fiscais erradas, em uma consequência èticamente inaceitável: a de que a administração fiscal teria o arbítrio de aceitar as declarações erradas a favor do fisco, e de rejeitar as erradas a favor do contribuinte.

Em conclusão: a primeira das três soluções apresentadas a título de hipóteses, ou seja, a aceitação, pelo fisco, da declaração tal qual foi apresentada (com inobservância do art. 56 do regulamento) parece, portanto, que deve ser formalmente rejeitada.

7. Passemos a examinar a segunda solução hipotética: rejeição da declaração apresentada com inobservância do disposto no art. 56, e lançamento pelo lucro arbitrado.

Esta solução encontraria fundamento no § 3.º do art. 34 do regulamento, que diz: "A observância do disposto neste artigo dará ao fisco a faculdade de arbitrar o lucro à razão de 30 % sôbre a soma dos valores do ativo imobilizado, disponível e realizável a curto e a longo prazo, ou de 15 % a 50 % do capital ou da receita bruta definida nos §§ 1.º e 2.º do art. 40, a juízo da autoridade lançadora". Por sua vez, o corpo do art. 34, ao qual faz remissão o parágrafo acima transcrito, dispõe: "Para os efeitos do impôsto sôbre o lucro real, as pessoas jurídicas ficam obrigadas a escriturar seus livros na forma estabelecida pela legislação comercial, em idioma do país e de modo que demonstre, anualmente, o resultado de suas atividades no território nacional".

Não será sem interêsse um breve exame preliminar da natureza do arbitramento do lucro. E' o que faremos no parágrafo seguinte.

8. Em livro publicado em 1944, em colaboração com o Prof. Tullio Asca-

relli e com o Dr. J. B. Pereira de Almeida Filho (*Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda*, São Paulo, 1944, p. 79), examinando o caráter do lucro arbitrado em confronto com o lucro presumido, atribuímos àquele um caráter penal. Escrevemos então: "O lucro arbitrado não possui o aspecto de favor fiscal de que se reveste o lucro presumido, mas, ao contrário, apresenta-se com um caráter penal, apesar do fisco, muita vez, não o considerar assim. Êste característico penal transparece da razão de ser da sua aplicação, e mesmo dos diversos graus com que pode ser impôsto, a juízo da autoridade lançadora, em consonância com a gravidade da falta."

A jurisprudência administrativa, entretanto, como o reconhecíamos já ao tempo do livro acima referido (op. e loc. cit., nota 26), nega ao arbitramento do lucro um caráter penal; típica, na espécie, é a decisão da Divisão do Impôsto de Renda nos processos ns. 5.839-43 e 6.252-43, onde se lê: "A lei, quando faculta ao fisco arbitrar o lucro tributável à razão de 15 % a 50 % da receita bruta, não estabelece uma graduação de penas; prescreve, tão sòmente, uma variação de coeficientes que devem ser aplicados em atenção à natureza da atividade explorada, de molde a que aquêle lucro se aproxime, tanto quanto possível, do real" (*Diário Oficial*, 22 de outubro de 1943; *Revista Fiscal*, 1943, n.º 682).

Reexaminando hoje a questão, estamos pessoalmente inclinados (sem que, portanto, esta nossa opinião envolva os nossos colaboradores do livro publicado em 1944) a reconsiderar a conceituação do arbitramento do lucro como uma penalidade. Parece-nos, ao contrário, que se trata, como sustenta a decisão da D.I.R. que transcrevemos acima, simplesmente de um sistema de coeficientes destinado a permitir a apuração do lucro real com a maior aproximação possível, quando tal apuração não seja viável pelo processo comum, isto é, através da contabilidade do contribuinte. Semelhante é a tese sustentada, na França, pela doutrina oficial do Ministério da Fazenda, em contrário à tese (idêntica à nossa de 1944) que considera o lucro arbitrado como uma tributação *à forfait*, ou seja, por um coeficiente fixado uma vez por tôdas, e que, justamente por ter sido fixado unilateralmente pela Administração, se poderia presumir calculado em base superior à do lucro médio, o que lhe emprestaria um caráter de penalização do contribuinte faltoso. Escrevem, a respeito, Alliz & Lecerclé: "Segundo a outra tese, que é a da Administração, não há, por assim dizer, duas espécies diferentes de lucros sujeitos ao impôsto: o lucro real, para certos contribuintes, e um lucro *à forfait*, simplesmente aproximativo, para certos outros. O lucro tributável é sempre o lucro real. Ùnicamente o método empregado para encontrá-lo é que difere, segundo os contribuintes. Quanto a alguns, utiliza-se um método muito preciso, ou seja, a pesquisa do lucro real segundo o balanço; quanto a outros, emprega-se um método indireto, menos preciso e mais simples, mas cuja finalidade é, ainda assim, a de atingir uma aproximação, tão exata quanto possível, do lucro real" (*L'Impôt sur le Revenu*, Paris, 1926, vol. I ps. 407-408).

Idêntico é o conceito de lucro arbitrado adotado pelo fisco brasileiro: além da decisão da D.I.R., acima transcrita, veja-se ainda êste trecho do acórdão n.º 19.010 do 1.º Conselho de Contribuintes: "Êste (o arbitramento) deve ser feito com base em elementos que permitam uma avaliação dos rendimentos, a mais aproximada da realidade. A base dum arbitramento não é a escolha discricionária duma importância e dum coeficiente para se lhe aplicar: há que se indagar, em primeiro lugar, se a importância escolhida é indiciária de rendimentos" (*Diário Oficial* de 28 de junho de 1945; *Revista Fiscal*, 1945, n.º 261).

Assim considerado, o arbitramento do lucro constituiria, tão sòmente, uma mudança do sistema de tributação,

tornada necessária pela impossibilidade de se adotar o método comum da tributação com base no balanço, dada a inexistência ou a imprestabilidade dêste. Por outras palavras, não é intenção da lei fiscal aplicar uma penalidade ao contribuinte (penalidade essa que seria a adoção do lucro arbitrado) pela simples circunstância de não possuir escrita ou de a possuir irregular. A penalidade caberá, ùnicamente, quando, no processo de lançamento *ex-officio*, seja verificada a capitulação em alguma das alíneas do art. 145 do regulamento, especialmente a alínea *c* (mencionada por Tito Resende, *Impôsto de Renda — Anotações*, citado, p. 180, nota 129, com referência justamente à hipótese do arbitramento do lucro), e, naturalmente, a alínea *d*, do referido art. 145.

Por outras palavras: a inexistência ou imprestabilidade da contabilidade dão lugar, ùnicamente, à aplicação do regime do § 3.º do art. 34, com o caráter, tão sòmente, de uma mudança do método de apuração do lucro tributável; em seguida, se, em face dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, e dos elementos conhecidos da repartição, se apurar a incidência em alguma das alíneas do art. 145, caberá, ainda, a multa correspondente. Precisando ainda mais a definição do arbitramento do lucro, diremos que êle cabe, com o caráter de uma mudança no método ou sistema da tributação, nos casos em que a contabilidade do contribuinte seja inexistente ou imprestável por *vício formal* apenas; por outro lado, apurando-se que a contabilidade, além de padecer de vício formal, padece também de *vício intrínseco*, isto é, importa em sonegação, caberá a penalidade correspondente do art. 145.

9. A conclusão a que chegamos no parágrafo anterior é corroborada, não só pelo fato de que o corpo do art. 34, ao qual faz remissão o seu § 3.º para justificar as hipóteses de arbitramento do lucro, refere-se *aos requisitos extrínsecos ou formais* da contabilidade, como também pela interpretação dada ao assunto pela jurisprudência administrativa. Um breve exame desta última, versando sôbre dois aspectos da questão, demonstrará a nossa afirmativa:

A) Jurisprudência quanto a hipótese de cabimento do arbitramento dos lucros:

a) Escrituração em livros não autenticados (Decisão do Ministro da Fazenda em ofício n.º 114, *Diário Oficial* de 17 de janeiro de 1945; *Revista Fiscal*, 1945, n.º 14, reformando o acórdão n.º 17.479 do 1.º Conselho de Contribuintes, *Diário Oficial* de 6 de julho de 1944; *Revista Fiscal*, 1944, n.º 280. Acórdão n.º 20.680 do 1.º Conselho de Contribuintes, *Diário Oficial* de 27 de novembro de 1946, *Revista Fiscal*, 1946, n.º 606).

b) Destruição da escrita comercial por incêndio (Decisão da D. I. R. no processo n.º 3.045-42, *Diário Oficial* de 31 de dezembro de 1942; *Revista Fiscal*, 1942, n.º 538).

c) Falta de assinatura de contador registrado (Decisão da D.I.R., no processo n.º 1.006-43, *Diário Oficial* de 18 de fevereiro de 1943; *Revista Fiscal*, 1943, n.º 130. Idem, no processo n.º 3.386-44, *Diário Oficial* de 31 de maio de 1944; *Revista Fiscal*, 1944, n.º 219. Acórdão n.º 20.651 do 1.º Conselho de Contribuintes, *Diário Oficial* de 26 de novembro de 1946; *Revista Fiscal*, 1946, n.º 602).

d) Falta de livros obrigatórios (Acórdão n.º 16.150 do 1.º Conselho de Contribuintes, *Diário Oficial* de 20 de agôsto de 1943, *Revista Fiscal*, 1943, n.º 607. Decisão do Ministro da Fazenda, *Diário Oficial* de 10 de fevereiro de 1947; *Revista Fiscal*, 1947, n.º 102, reformando o acórdão 17.995 do 1.º Conselho de Contribuintes, *Diário Oficial* de 12 de agôsto de 1944; *Revista Fiscal*, 1944, n.º 322.

e) Escrituração em livros de fôlhas sôltas (Decisões do Ministro da Fazenda, reformando os acórdãos do 1.º Conselho de Contribuintes, de ns. 13.340 a 13.344, de 14.096 a 14.103, *Diário Oficial* de 24 de fevereiro, 7 e 16 de julho de 1943; *Revista Fiscal*, 1943, ns. 155, 482 e 505).

B) Jurisprudência no sentido de que a tributação pelo lucro arbitrado não importa necessàriamente na imposição de multa:

a) "Considerando que, se bem *destruído* pelo novo laudo de exame o anteriormente feito na parte em que nesse se atribuía *intenção dolosa* nas irregularidades apontadas, essas se apresentam, todavia, por si só suficientes para determinar a imprestabilidade da escrita... disto advindo, consequentemente, o arbitramento... mas, considerando que *a desclassificação assim procedida far-se-á, segundo a já torrencial jurisprudência dêste Conselho, sem multa...*" (Acórdão n.º 21.262 do 1.º Conselho de Contribuintes, *Diário Oficial* de 10 de janeiro de 1947; *Revista Fiscal*, 1947, n.º 292).

b) "A simples mudança de base, *sem prova de falsidade da escrita*, não autoriza a imposição de multa..." (Acórdão n.º 19.494 do 1.º Conselho de Contribuintes, *Diário Oficial* de 8 de dezembro de 1945; *Revista Fiscal*, 1945, n.º 513).

c) "Considerando *não se ter caracterizado nenhuma circunstância que depusesse contra o recorrente*... vale dizer que não foram apuradas *omissões de rendimetnos*, mas *simples irregularidades na escrita comercial;* considerando que em tais casos a desclassificação do balanço e o arbitramento... *deveria ter sido feito sem aplicação de qualquer multa...*" (Acórdão n.º 20.342 do 1.º Conselho de Contribuintes, *Diário Oficial* de 8 de outubro de 1946; *Revista Fiscal*, 1946, n.º 477).

Da análise da jurisprudência acima resumida, resulta, a nosso ver, perfeitamente clara a natureza jurídica do arbitramento dos lucros previsto no § 3.º do art. 34 do regulamento. Trata-se, como já adiantamos, de uma simples mudança no sistema da tributação, a qual se justifica quando, *por inexistência* (item *b* da alínea *A* supra) ou *vício formal* da contabilidade do contribuinte (itens *a*, *c*, *d* e *e* da alínea *A* supra), não seja possível adotar o sistema normal da tributação com base no balanço. Essa mudança de método ou sistema de tributação não tem, por si só, o caráter de uma penalidade; a figura penal surgirá, sob forma de multa, se, em fase posterior, se apurar, além do simples vício formal, também um *vício intrínseco* na contabilidade do contribuinte ou nos esclarecimentos por êle prestados.

10. Firmado, assim, o conceito do arbitramento do lucro tributável, estamos em condições de solucionar a hipótese enunciada no parágrafo 7 supra: poderia o fisco, em face da apresentação, por uma emprêsa construtora, de declaração baseada em balanço anual, isto é, com inobservância do dispôsto no art. 56 do regulamento, rejeitar a declaração apresentada e o balanço no qual se baseava, e tributar a emprêsa pelo lucro presumido, na forma do § 3.º do art. 34? A resposta negativa se impõe.

Um primeiro argumento no sentido desta conclusão seria o de que o corpo do art. 34, cuja inobservância justifica, nos têrmos do seu § 3.º, a adoção do lucro arbitrado, exige que as pessoas jurídicas adotem métodos de escrituração capazes de demonstrar *anualmente* o resultado das suas atividades; e que o art. 56, determinando, ao contrário, a tributação pelo lucro apurado *em cada obra e não anualmente*, seguir-se-ia que a adoção do lucro arbitrado quanto às emprêsas sujeitas ao regime do art. 56 não seria possível, justamente porque a tais emprêsas não se aplica o art. 34, e porque a aplicação do lucro arbitrado só se justifica pela inobservância dêste último artigo.

Êste argumento, entretanto, somos o primeiro a reconhecer, peca por excesso de literalidade. Dêle resultaria uma consequência que evidentemente não está no espírito da lei, qual seja a inaplicabilidade do sistema do lucro arbitrado às emprêsas sujeitas ao art. 56. Ao contrário, o sistema do lucro arbitrado é um método alternativo de tributação, a ser adotado sempre que não seja viável a tributação pelo método normal: nada autoriza,

portanto, a exclusão, em tese, da sua aplicabilidade a um determinado tipo de emprêsas.

11. Mesmo afastando-se o argumento que indicamos no parágrafo anterior, não faltam, entretanto, razões convincentes em abono da conclusão de que a apresentação, por uma emprêsa construtora, de declaração em desacôrdo com o art. 56 não justifica a tributação pelo lucro arbitrado. A razão mesma que demos, no parágrafo anterior, para rejeitar o argumento ali indicado, constitui o melhor argumento em favor da conclusão que sustentamos.

Dissemos, com efeito, que o lucro arbitrado é um *método alternativo de tributação*, a ser adotado sempre que não seja possível adotar o *método normal* de tributação. Êsse método normal de tributação há de ser entendido como o *método normal para o tipo de emprêsa de que se trate*. Quanto às pessoas jurídicas em geral, o método normal de tributação é o regime de base do art. 43, baseado no balanço compreensivo de doze meses de operações, de modo que, não sendo possível, quanto a tais emprêsas, a aceitação dêsse balanço de doze meses, recorrer-se-á ao lançamento pelo lucro arbitrado. Da mesma forma, quanto às emprêsas construtoras, o método normal de tributação é o regime do art. 56, de balanços individuais relativos a cada obra concluída; de modo que, não sendo possível, quanto a tais emprêsas, a aceitação dêsses balanços individuais relativos a cada obra concluída, recorrer-se-á ao lançamento pelo lucro arbitrado.

A conclusão, portanto, só pode ser a de que, *a menos que demonstre a impossibilidade da tributação pelo método normal do art.* 56, não pode o fisco, desde logo, adotar, quanto a uma emprêsa construtora, o lançamento pelo lucro arbitrado. A solução há de ser idêntica em todos os casos: quanto a uma emprêsa industrial ou comercial comum, o fisco não pode recorrer ao sistema alternativo da tributação pelo lucro arbitrado senão depois de verificar a impossibilidade da sua tributação pelo sistema normal do balanço de doze meses; igualmente, quanto a uma emprêsa construtora, não poderá o fisco recorrer ao sistema alternativo da tributação pelo lucro arbitrado senão depois de verificar a impossibilidade da sua tributação pelo sistema normal dos balanços individuais de obras concluídas, previsto no art. 56. Esta conclusão decorre, não só da natureza peculiar do regime do arbitramento do lucro, descrito no parágrafo 8 supra, como também da inteligência dada ao aludido regime pela jurisprudência administrativa examinada no parágrafo 9 supra.

Por conseguinte, admitindo-se *ex-hypotesi* que uma emprêsa, sujeita ao regime do art. 56, tenha apresentado declaração segundo o sistema de base do art. 43, isto é, com fundamento em balanço anual compreensivo de doze meses, na forma do art. 38, não pode o fisco, *desde logo*, rejeitar essa declaração e desclassificar o balanço, para o efeito de efetuar o lançamento com base no lucro arbitrado, na forma do § 3.º do art. 34. O lançamento pelo lucro arbitrado não estará, em tese, excluído: mas sòmente poderá ter lugar em fase sucessiva, isto é, *depois que o fisco verifique*, por inexistência ou deficiência de escrituração, ou em face da recusa de esclarecimentos ou do caráter insatisfatório dêstes, *a impossibilidade da retificação da declaração apresentada para o efeito de pô-la em consonância com o art. 56.*

A segunda das soluções apresentadas a título de hipótese, ou seja, a rejeição da declaração e do balanço apresentados, para efeito de lançamento pelo lucro arbitrado, é, portanto, também de se recusar, pelo menos como solução imediata; por outras palavras, a admissibilidade desta solução ficaria dependente da prévia verificação da impossibilidade do lançamento na forma prevista pelo art. 56.

12. Resta a terceira e última das hipóteses aventadas: retificação da declaração apresentada, ou intimação ao contribuinte para que apresente outra

na conformidade do disposto no art. 56 do regulamento. Rejeitadas que foram as duas primeiras soluções examinadas, esta, por exclusão, é a única que permanece viável.

Entretanto, nem só por exclusão é esta a verdadeira solução para o problema proposto. No exame da primeira hipótese, com efeito, demonstramos o caráter imperativo da norma do art. 56; demonstramos que essa norma se impõe tanto ao contribuinte, como ao próprio fisco; e demonstramos que à administração fiscal, no exercício da sua função e do seu dever jurídico de atuar a lei, incumbe a obrigação de promover, independentemente de provocação por parte do contribuinte, a observância das disposições legais imperativas de ordem pública, de cuja natureza participa, fora de qualquer dúvida, o art. 56 do regulamento do impôsto de renda.

A conclusão que se impõe, portanto, é a de que o fisco deveria ter, *ex-officio*, intimado o contribuinte a retificar ou substituir a sua declaração, ou a fornecer os elementos necessários a que tal retificação ou substituição fôsse feita pela administração fiscal, a fim de colocar a referida declaração em consonância com o art. 56 do regulamento. Não tendo o fisco assim procedido — como o fato de ter sido formulada a presente consulta autoriza a supor que não tenha — a conclusão necessária é a de que assiste ao contribuinte, observados os prazos de prescrição, e as disposições de caráter processual aplicáveis, o direito de requerer ao fisco aquilo que o fisco deveria ter praticado de ofício.

Em face do exposto, respondemos afirmativamente à consulta, no sentido de que uma emprêsa construtora, que tenha apresentado declaração e pago o impôsto de renda em base diferente da prevista no art. 56 do regulamento respectivo, pode pedir a retificação da sua declaração, para o efeito de ser expedido novo lançamento na conformidade do referido art. 56, e, consequentemente, obter restituição do impôsto que resulte ter sido pago a mais que o devido na forma dêste último artigo.

E' nosso parecer, s. m. j.

São Paulo, 9 de março de 1949. — *Rubens Gomes de Sousa*. Professor de Direito Tributário na Escola Livre de Sociologia e Política de S. Paulo.