



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ESB

Sessão de 21 de fevereiro de 1984....

ACORDÃO Nº 105-0.695

Recurso nº - 87.632 - IRPJ - EXS: DE 1979 a 1982

Recorrente - FLORESTAL - FLORESTA LTDA.

Recorrido - DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM CARUARU - PE

NULIDADE - Auto de Infração e decisão de primeiro grau - Para que se possa invocar a nulidade de ato administrativo, no curso de processo fiscal, é necessário que fique caracterizada qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

ARBITRAMENTO DE LUCRO - Falta do LALUR e de livro registro de inventário - A falta do LALUR e do livro registro de inventário autoriza o arbitramento do lucro porque se configura a hipótese de falta de escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais.

ARBITRAMENTO DE LUCRO - Determinação - Omissão de Receitas - Verificada a ocorrência de omissão de receita por parte de empresa que optou pelo pagamento do imposto com base no lucro presumido, será considerado lucro líquido o valor correspondente a 50% dos valores omitidos.

ARBITRAMENTO DE LUCROS - Aplicação de Coeficientes - Os coeficientes da Portaria Ministerial nº 22, de 12 de janeiro de 1979, só são aplicáveis nos arbitramentos que possam abranger os exercícios de 1980 e seguintes.

MULTA - Falsificação de Comprovantes - A multa prevista no parágrafo único do art. 733 do RIR/80 só poderá ser aplicada se verificada, durante a ação fiscal mas antes do término do exercício social da empresa, falsidade de escrituração, de comprovante ou de demonstração financeira. *cm*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FLORESTAL - FLORESTA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado: I- em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão de primeiro grau; e II- no mérito, em DAR provimento parcial ao recurso para: a) reduzir de 18% para 15% o coeficiente de arbitramento de lucro aplicado no exercício de 1980; b) excluir a multa de que trata o parágrafo único, do artigo 733, do RIR/80. *Jm*

Sala das Sessões em 21 de fevereiro de 1984

Pedro Martins Fernandes
PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE

Antonio da Silva Cabral
ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

VISTO EM

Lauro DoeHLer
LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 23 FEV 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimento, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Sant'Anna. *Jm*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0435/002.007/82-85

RECURSO Nº: 87.632

ACÓRDÃO Nº: 105-0.695

RECORRENTE Nº: FLORESTAL - FLORESTA LTDA.

R E L A T Ó R I O

FLORESTAL - FLORESTA LTDA., empresa com sede na cidade de Floresta, à Praça Dom Luiz de Brito, Estado de Pernambuco, inscrita no C.G.C. do Ministério da Fazenda sob o nº 11.418.035/000-61, não se conformando com a decisão do Delegado da Receita Federal em Caruaru, recorre a este Colegiado, para os fins do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

De acordo com o Termo de Encerramento de Ação Fiscal, compreendendo os exercícios de 1979 a 1981, anos-base de 1978 a 1980, o autuante arbitrou o lucro da empresa pelos seguintes motivos:

"O contribuinte teve o seu lucro arbitrado nos exercícios de 1979 e 1980 em razão das seguintes irregularidades: 1) a firma FLORESTAL - FLORESTA LIMITADA não possui (jamais possuiu) LIVRO DE REGISTRO DE INVENTÁRIO, conforme determina o artigo 161 item I do RIR/80, o que torna impossível apresentar Declaração de Rendimentos pelo Lucro Real, como o fez a firma; 2) a firma mantém contas bancárias (Banco do Brasil S/A, BANDEPE - conta nº 13.0069 e Banco do Nordeste do Brasil S/A - conta nº 10.383) sem contudo escriturá-las, conforme se depreende das xerox das demonstrações (BALANÇOS) datadas de DEZ/78 e DEZ/79; 3) Inexiste na firma Livro de Apuração

do Lucro Real-LALUR; 4) Falsificação dos comprovantes da escrituração, isto é, Notas Fiscais "calçadas", que são aquelas em que consta um valor na 1ª via e outro valor, no caso, menor na 3ª via aquela que fica no talão e de onde são retirados os valores contábeis; 5) Enfim, toda a escrita está emaranhada de erros de todas as espécies, até os mais simples como: soma de parcelas, histórico de lançamentos, lançamentos errados, Livros sem Termo de encerramento, etc."

Em razão disto, o fiscal formalizou o auto de infração, apontando as seguintes irregularidades:

Exercício de 1979, ano-base de 1978.

Arbitramento com base na receita bruta declarada, conforme Livro de Saídas nº 01 e Notas Fiscais emitidas, no montante de Cr\$ 1.417.785,00.

Valor tributável (15% da receita bruta): Cr\$ 412.668,00

Enquadramento legal: art. 7º, itens I e III do Decreto-Lei nº 1.648/78. Portaria M. nº 22/79, item II, letras a e d..

Exercício de 1980, ano-base de 1979

Receita bruta, conforme Livros de Saídas 01 e 02, no montante de Cr\$ 14.531.825,00.

Receita não escriturada (omitida), apurada pelo confronto entre as 1ªs e 3ªs vias das notas fiscais emitidas, alcançando a importância de Cr\$ 389.244,00.

Valor tributável (18% de Cr\$ 14.921.069,00) = Cr\$ 2.685.792,00

Enquadramento legal: art. 7º, itens I e IV do Decreto-Lei nº 1.648/78. Portaria nº 22/79, item II, letras a e d. *dm*

Acórdão nº 105-0.695

Exercício de 1981, ano-base de 1980

Receita omitida, apurada pelo confronto entre as 1^as e 3^as vias das Notas Fiscais emitidas, no valor de Cr\$ 10.714.956,00

Valor tributável: 50% da receita bruta = Cr\$ 5.357.478,00

Enquadramento legal: art. 396 do RIR/80; art. 6º da Lei nº 6.468/77.

Ano-base de 1981.

Receita omitida em razão de falsificação de comprovantes da escrituração (Notas Fiscais), apurada pelo confronto entre as 1^as e 3^as vias das notas fiscais emitidas até março de 1981, no montante de Cr\$ 26.559.650,00.

Multa regulamentar prevista: 50% de Cr\$ 26.559.650,00, que perfaz o montante de Cr\$ 13.279.825,00

Enquadramento legal: arts. 641, parágrafo único; 158 e 733, parágrafo único, todos do RIR/80; art. 7º, §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

A respeito, ainda, do embasamento legal assinalou o autuante o seguinte: "Na lavratura deste Auto de Infração foi observado o que prevê os artigos 645, 676, inciso III, 678, inciso III, 704 e § 1º e 728, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80".

Na impugnação, alegou a empresa que o auto de infração é nulo de pleno direito por não preencher os requisitos exigidos nas leis específicas sobre a matéria. Igualmente nula é a decisão que o confirmou.

Quanto ao mérito, afirmou, em síntese, o seguinte:

a) a desclassificação de sua escrita foi feita de 

Acórdão nº 105-0.695

maneira arbitrária e sem seguir os parâmetros legais;

b) na cidade de Floresta não encontrou profissio
nal que ordenasse sua escrituração, motivo pelo qual procurou em
presa sediada em Salgueiro-PE;

c) vem sofrendo pressão fiscal, em razão do chamado
do ESCÂNDALO DA MANDIOCA, fato este que já se tornou público e no
tório, transformando a ação fiscal em autêntico confisco.

d) A respeito dos exercícios de 1979 e 1980, os
fiscais, apesar de desclassificarem a escrita, arbitraram a re-
ceita bruta em Cr\$ 1.417.785,00, exatamente o que consta do ba-
lanço patrimonial encerrado em 31.12.78. Ora, se a escrita ser-
viu de base para o arbitramento, não pode ser tida como imprestã
vel. Além do mais, os fiscais aplicaram a alíquota de 15%, com ba
se no art. 79, itens I e IV do Decreto-Lei nº 1.648/78, base
legal indevida. Não poderiam ter aplicado, também, o art. 728,
uma vez que este se refere a lançamento de ofício, quando, na
realidade, houve lançamento espontâneo do contribuinte. Junta os
respectivos recibos das declarações dos exercícios de 1979 e
1980.

e) Alega, ainda, que, ao invés de se utilizar da
receita bruta, a fiscalização deveria ter-se valido da receita
líquida, que implica na consideração dos custos.

f) Pedes que se lhe aplique o art. 112 do C.T.N.,
bem como o disposto no art. 161, § 1º, do RIR/80, que é a dispen
sa da escrituração do livro Registro de Inventário e Registro de
Compras, e acrescenta que também deveria estar dispensada da es-
crituração do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR.

g) Quanto ao exercício de 1981, torna a invocar a
dificuldade encontrada na escrituração de suas operações. Os de-
pósitos bancários são verdadeiros. A falsificação de notas fis-
cais não foi levada a efeito pelos seus prepostos, acrescentando:
"Pelo contrário, é público e notório na Região que estas notas 

Acórdão nº 105-0.695

eram falsificadas na própria agência do Banco do Brasil de Floresta, que teve vários empregados denunciados perante a Justiça Federal. "Outrossim, muitas dessas notas foram falsificadas por terceiros interessados em obter vultosos empréstimos no citado Banco, de forma que a fiscalização não pode imputar responsabilidade à Defendente, mesmo porque não fez qualquer perícia para tanto".

A informação fiscal, de fls. 50, foi no seguinte sentido:

"1. De fato possui a firma FLORESTAL FLORESTA LTDA. balanços referentes aos anos de 1978 e 1979 (31 de dezembro), os quais foram "feitos" apenas para habilitar o recorrente perante os BANCOS com os quais transacionava, com o fito de obter empréstimos, financiamentos etc, nada mais que isso. Dizer que esses balanços demonstram fielmente a real situação da firma é faltar com a verdade, principalmente porque inexistia elementos na empresa para a elaboração dessa exigência contábil/fiscal.

2. Vale esclarecer de princípio que o sócio/cotista majoritário da firma, Sr. WELDON GILBERTO CORNÉLIO DA SILVA, é pessoa bem esclarecida, ex-bancário e habilidoso comerciante. É necessário também que fique claro que a escrita contábil/fiscal da firma autuada era entregue a uma contadora da Cidade de Floresta/PE, Sra. Isabel Ferraz, e que a participação da firma CONGEL-CONTABILIDADE GERALVINHO LTDA. prendeu-se apenas na "feitura" dos BALANÇOS dos anos de 1978 e 1979.

3. As Receitas Brutas apuradas (exercício de 1979 e 1980) foram obtidas através dos Livros de Saídas de mercadorias e das Notas Fiscais emitidas (talonários), conforme menciona o Auto de Infração. Em momento algum foi levado em conta os balanços de fls. 26 e 27.

4. É notória a intenção do recorrente em querer complicar os fatos quando se insurge com a aplicação do artigo 7º item I e IV do Decreto-Lei 1.648/78 e com o artigo 728 (Decreto-Lei nº 401/68, art. 21) do RIR/80 - Decreto nº 85.450, de 04/12/80.

5. No item 2.4 da impugnação o contribuinte fala de "...erros de Auto de Infração são grosseiros ...", contudo, não os menciona.

6. É evidente o pouco conhecimento técnico do recorrente, principalmente quando ele diz que: "... a fiscalização deveria ter se estribado na Receita Líquida ...".

Ora, é inconteste que o arbitramento do lucro é feito sobre a Receita Bruta da firma, artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.648/78.

7. As Notas Fiscais foram realmente adulteradas, isto é, foi usado o artifício de "CALÇAR" as Notas, a primeira via com valor, principalmente, diferente da via do talão, fato não contestado pelo recorrente. Agora, querer imputar a terceiros a autoria da falsificação é pura ingenuidade do recorrente.

Assim, depreende-se dos termos do recurso do contribuinte que basicamente quase nada do que consta do Auto de Infração foi contestado."

Na decisão, o Delegado da Receita Federal deu provimento em parte à impugnação, com base nos seguintes fundamentos:

"Examinando os elementos que instruem o processo verifica-se, primeiramente, que o Auto de Infração atende todos os requisitos legais, não sendo, portanto, passivo de nulidade. Constata-se, também, que a empresa, em nenhum momento, negou a falta dos livros de Registro de Inventário e Apuração do Lucro Real, não podendo, também, ser beneficiada pelo parágrafo primeiro do artigo 161 do RIR/80, uma vez que seu capital social, na época, era bastante superior ao previsto em lei. A própria empresa confirma que as contas bancárias não eram escrituradas. No documento de fls. 36 (declaração da própria empresa) fica claro que havia um movimento extra-contábil, diretamente em nome do sócio Weldon Gilberto Cornélio da Silva. A existência de notas fiscais adulteradas está comprovada no processo (docs. de fls. 15 e 16). Segundo informação fiscal de fls. 50, a escrita contábil/fiscal da autuada era entregue a uma contadora da cidade de Floresta, Sra. Isabel Ferraz, e que a participação da firma CONGEL

Acórdão nº 105-0.695

-Contabilidade Geralvino Ltda. prendeu-se a penas na feitura dos balanços dos anos de 1978 e 1979. As receitas brutas apuradas foram obtidas através dos Livros de Saídas de Mercadorias e notas fiscais emitidas (talonários), não tendo sido os balanços levados em consideração, o que está confirmado no documento de fls. 50. O arbitramento do Lucro, de acordo com o Decreto-Lei nº 1.648/78, deve ser feito sobre a receita bruta, quando conhecida. Na lavratura do Auto de Infração foi aplicada a legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores. O contribuinte não juntou ao processo qualquer elemento que comprovasse suas alegações."

Considerando, entretanto, que, no momento da lavratura do auto de infração não foram levados em conta os valores constantes das declarações apresentadas pela empresa nos exercícios de 1979, no valor de Cr\$ 1.067.000,00, e 1980, no valor de Cr\$ 32.365,00 relativos a imposto de renda e PIS, resolveu dar provimento parcial para que do total do auto fossem excluídas as quantias já recolhidas.

No recurso voluntário, a empresa repetiu os argumentos que já apresentara na impugnação.

E o relatório. 



Acórdão nº 105-0.695

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, relator

O recurso preenche os requisitos para sua apresentação, com a juntada da respectiva procuração do patrono da recorrente e com a protocolização tempestiva, já que a empresa tomou ciência da decisão recorrida, em 14.05.83, e ingressou com o recurso voluntário no dia 09.06.83.

Inicia-se a análise do presente processo pelas preliminares de nulidade do auto de infração e da respectiva decisão que o confirmou.

Em primeiro lugar, entende da recorrente que esses atos administrativos são nulos porque a desclassificação da escrita foi feita de maneira arbitrária e sem seguir os parâmetros legais. As fls. 69, a empresa afirma, textualmente: "Em face do exposto, é nulo de pleno direito o Auto de Infração, e respectiva Decisão, por não preencher os requisitos exigidos nas leis específicas sobre a matéria, mormente porque "só se justifica a desclassificação da escrita quando não é possível a apuração do lucro real (Acórdão nº 67.137 do Primeiro Conselho de Contribuintes)".

Os pressupostos de nulidade estão previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, e se resumem em os atos e termos serem lavrados por pessoa incompetente, ou em razão de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nada disto aconteceu no presente processo. Se existiu arbitrariedade na lavratura do auto, a empresa tem direito de arguir esse defeito, mas dentro da questão de mérito, sobretudo se as autoridades que atuaram na ação fiscal deram os motivos pelos quais estavam procedendo ao arbitramento do lucro. A ação fiscal e a lavratura do auto de infração são contingências ligadas à obrigação de se pagar tributos. A não ser que a ação fiscal prejudique o sujeito passivo no seu



Acórdão nº 105-0.695

inviolável direito de defesa e o auto de infração ou a decisão sejam levados a efeito por autoridade incompetente não há que se falar em nulidade.

Assim sendo, sou pelo não acolhimento de ambas as preliminares.

Quanto ao mérito, a empresa entendeu que a desclassificação de sua escrita foi realizada de maneira arbitrária e sem seguir os parâmetros legais. Com efeito, teve seus balanços patrimoniais dos exercícios de 1978 e 1980 elaborados por firma legalmente habilitada e assinados por contador registrado no C.R.C., de modo que não há como ser desclassificada a escrita.

Acontece que a lei não exige, apenas, que a empresa levante balanços, mas que possua a escrita em ordem e de acordo com as leis fiscais e comerciais. O artigo 157, § 1º, do RIR/80, determina que a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, e não só os resultados apurados anualmente.

No termo de encerramento da ação fiscal estão mencionados fatos que realmente autorizam a desclassificação da escrita. São eles, principalmente:

1º a empresa não possuir e jamais ter possuído o livro Registro de Inventário. Ora, este livro é obrigatório, conforme determina o art. 161, inciso I, do RIR/80. Sua não escrituração provoca o arbitramento, conforme entendimento deste Conselho (conf. Acórdão nº 103-04.257/82, da 3a. Câmara).

2º A interessada não possui o Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, que também é obrigatório (art. 161, III, do RIR/80). A jurisprudência deste Conselho tem admitido o arbitramento do lucro, na hipótese de a empresa não escriturar este livro (conf. Acórdão nº 103-0.109/82, da 3a. Câmara).

Não há arbitrariedade quando o agente do fisco pro

Acórdão nº 105-0.695

cede de acordo com a lei, pois, segundo o disposto no art. 7º do Decreto-Lei nº 1.648/78, a autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, quando esta não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

Os argumentos utilizados pela recorrente, no sentido de que a cidade não possui profissional habilitado para realizar sua contabilidade, de que o fisco está perseguindo o sócio pelo fato de este estar sendo envolvido no chamado escândalo da mandioca etc. São argumentos a-jurídicos e, por isso, deixam se ser tomados em conta.

A empresa contesta as infrações nos exercícios de 1979 e 1980, alegando que os fiscais, apesar de desclassificarem a escrita, arbitraram o lucro com base na receita bruta, conforme consta do Balanço Patrimonial, acrescentando: "Daí porque não pode ser tido a escrita como imprestável, se serviu de base ao arbitramento". Tal assertiva não é verdadeira, pois conforme os termos do auto, no exercício de 1979 o arbitramento foi com base no Livro de Saídas nº 01 e em notas fiscais emitidas, mas no exercício de 1980 foi, inclusive, com base em receitas omitidas pela empresa que pagou o imposto pelo lucro presumido. O mais importante, no entanto, não é o fato de o fisco se utilizar ou não da receita apresentada nas demonstrações financeiras, mas de utilizar o parâmetro fixado no art. 8º da Lei nº 1.648/78, que fixou o arbitramento como percentagem da receita bruta, quando conhecida, não importando por que meios o fisco veio a tomar conhecimento.

A circunstância de o fiscal ter utilizado a receita bruta escriturada não anula o arbitramento, conforme ficou decidido no Acórdão nº CRSF/01-0.142, de 23.04.81, no qual foi relator o Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, e em cuja ementa se lê o seguinte:

"LUCRO ARBITRADO - FONTE DE DADOS A QUE O FISCO PODE RECORRER PARA SEU CÁLCULO - O seu cálculo é todo extracontábil, sendo facultada a pesquisa de dados, não só nos eventuais re-

Acórdão nº 105-0.695

gistros da escrita desclassificada, como em qualquer outro contribuinte. A utilização de alguns dos elementos constantes da contabilidade desqualificada, representando, apenas, uma fonte de coleta de dados, não tem a virtude de restaurar-lhe a eficácia que, em face da lei, nunca chegou a ter ou, se a teve, perdeu-a."

Quanto à base legal, o fiscal aplicou o art. 7º, itens I e IV, do Decreto-lei nº 1.648/78 e Portaria Ministerial nº 22/79, item II, letras "a" e "d".

O inciso I do art. 7º prevê o arbitramento, no caso de o contribuinte não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, enquanto o inciso IV prevê o arbitramento para o caso de a escrita conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes intuitos de fraude. Ambos os incisos se aplicam ao caso, pois conforme salientou o fiscal autuante, às fls. 50, esta empresa levantou balanços com a finalidade de habilitá-la perante os bancos com os quais transacionava, a fim de obter empréstimos. É evidente que a escrituração da empresa não pode ser elaborada apenas para essa finalidade, já que sua razão de ser é demonstrar a situação patrimonial da empresa. A circunstância de o autuante invocar a Portaria Ministerial nº 22/79 será analisada mais adiante.

A empresa se insurge contra a multa prevista no art. 728, II, do RIR/80, aplicada sobre o valor arbitrado, ou seja, 50% sobre a diferença ou a totalidade do imposto devido, nos casos de declaração inexata, uma vez que este dispositivo se aplica aos lançamentos de ofício. No caso, houve lançamento espontâneo com base em seus balanços patrimoniais.

A multa do art. 728, inciso II, como se disse, é para os casos de declaração inexata e, portanto, aplicável à hipótese, pois as declarações apresentadas pela empresa tiveram a base de cálculo do imposto modificada em virtude do arbitramento. Neste sentido, já existe o pronunciamento da Primeira Câmara deste Conselho, mediante o Acórdão nº 101-73.033/82. 

Acórdão nº 105-0.695

A empresa alega, ainda, que o auto de infração envolva erros grosseiros, com infringência dos arts. 176, 178 e 179 do RIR/80. Esta afirmação, além de gratuita, é impertinente, pois estes dispositivos se referem à apuração normal do lucro da empresa, os quais, evidentemente, não são aplicáveis no caso do lucro arbitrado, pois este é elaborado com os elementos de que se dispuser, consoante o art. 678, inciso II, do RIR/80.

A recorrente entende que o arbitramento deveria ter sido realizado com base na receita líquida, já que houve, anteriormente, apresentação da declaração de rendimentos. Esta parte está fora de discussão, pois o próprio art. 8º do Decreto-Lei nº 1.648/78 determina seja o arbitramento realizado com base na receita bruta.

Invoca a seu favor o art. 112, inciso I, do CTN. Segundo este dispositivo, a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato. Como se vê, não há qualquer motivo para a invocação deste dispositivo. Trata-se, na hipótese dos autos, de aplicação de lei tributária, e não de lei penal.

Invoca, também, o art. 161, § 1º, do RIR/80, que dispensa a escrituração dos livros de Inventário e Registro de Compras para as empresas que tiveram capital social reduzido. Acontece que o capital social da interessada é Cr\$ 200.000,00, muito superior ao previsto na lei, que era de Cr\$ 48.000,00, no exercício de 1980.

A recorrente alega que as contas bancárias, tanto em nome do sócio principal, como em nome da firma, resultante de empréstimos em dinheiro de terceiros, quando não escriturados não implicam em omissão de receita. Deixa-se de examinar esta parte, uma vez que, embora tendo feito referência a "Contas Bancárias Irregulares", o fiscal não fez qualquer exigência com base em contas bancárias. A fiscalização invocou o fato de a empresa man_ 

Acórdão nº 105-0.695

ter contas bancárias, sem escriturá-las, para demonstrar a falta de credibilidade de sua escrituração, mas não chegou a apontar omissão de receitas com base em depósitos não escriturados.

A respeito da falsificação de notas fiscais, alega que não ficou comprovado ter sido praticada pelos seus prepostos, pois estas notas eram falsificadas na própria agência do Banco do Brasil, que teve vários empregados denunciados perante a justiça federal. Muitas dessas notas também foram falsificadas por terceiros interessados em obter vultosos empréstimos no citado Banco.

Se voltarmos ao que está dito no auto de infração, veremos que o arbitramento teve por base a receita omitida, verificada pelo confronto entre as primeiras e as terceiras vias das notas fiscais emitidas pela empresa. Caberia a ela trazer provas de que a falsificação foi levada a efeito por terceiros, o que permaneceu apenas em pura alegação.

Sobre o arbitramento, no caso de a empresa ter pago o imposto com base no lucro presumido, como aconteceu no exercício de 1981, teve razão a fiscalização, pois o art. 396 do RIR/80 autoriza o arbitramento com base em 50% dos valores omitidos, resultado este que ficará sujeito à alíquota de 30%, acrescido das penalidades cabíveis. Apurada omissão de receitas, em razão da falsificação de notas fiscais, caberia o arbitramento conforme a sistemática prevista em lei.

No tocante às alíquotas utilizadas para o arbitramento, creio que será necessário haver modificação nos quantitativos aplicados no auto de infração. Com efeito, o fiscal autuante utilizou as seguintes taxas:

Exercício de 1979, ano-base de 1978:	15%
Exercício de 1980, ano-base de 1979:	18%
Exercício de 1981, ano-base de 1980:	50%
Ano-base de 1981:	50% <i>dm</i>

Acórdão nº 105-0.695

Os dois primeiros índices foram aplicados em razão da Portaria Ministerial nº 22/79, de 12 de janeiro de 1979. A letra "d" do inciso II estabeleceu a seguinte disciplina:

"Na hipótese de o contribuinte ter seu lucro arbitrado em mais de um exercício, dentro de um mesmo quinquênio: a percentagem do arbitramento será aumentada de 20% (vinte por cento) sobre a última adotada desprezadas as possíveis frações, respeitado, em qualquer caso, o limite máximo igual ao dobro das percentagens estabelecidas nas letras "a", "b" e "c" deste item."

Resta saber se esta portaria se aplica ao próprio exercício de 1979, conforme entendeu o fiscal autuante. Num primeiro momento parece que a resposta deva ser afirmativa, já que por força do disposto no art. 103, inciso I, do C.T.N., os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor na data de sua publicação. No caso em análise, no entanto, há que se considerar a natureza da Portaria Ministerial nº 22/79, a qual não pode ser encarada como mero administrativo, já que houve delegação de competência para o Ministro estabelecer a líquotas.

Em razão do disposto no art. 55, inciso II, da Constituição Federal, o Presidente da República possui poder de tributar, ou seja, de legislar em matéria de finanças públicas, incluído o poder de expedir decreto-lei sobre normas tributárias. Acontece que, ocupando o Presidente da República o lugar de legislador e, por outro lado, tendo o Presidente autorizado o Ministro a fixar alíquotas, na verdade o que houve foi delegação do poder de regulamentar, também como medida excepcional.

A Portaria nº 22/79 foi baixada por delegação de competência, medida esta expressa no Decreto-Lei nº 1.648/78, que assim dispôs:

"Art. 8º - A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentagem da receita bruta

Acórdão nº 105-0.695

ta, quando conhecida.

§ 1º - O Ministro da Fazenda fixará a porcentagem a que se refere este artigo, a qual não será inferior a quinze por cento e levará em conta a natureza da atividade econômica do contribuinte."

Por força deste dispositivo é que fixou o Ministro várias alíquotas. Acontece que, embora o decreto-lei tenha sido editado em 1978, a portaria que o completou só veio a ser baixada em 1979. Ora, por força do disposto no art. 104 do CTN, a aplicação das alíquotas fixadas na portaria só poderia ocorrer no exercício seguinte. Como tem acontecido em casos semelhantes, o Decreto-Lei nº 1.648/78 estava em vigor no exercício de 1979, mas só teve eficácia, no tocante a alíquotas de arbitramento, no exercício seguinte.

Entendo que a aplicação de ato administrativo é imediata, conforme determina o art. 103 do CTN, para os casos em que o ato tem natureza normativa, pois sua função, neste caso, é de mera interpretação da lei. No caso das delegações de competência, como no caso presente, a portaria deixa de ter o caráter de mero ato normativo para assumir o papel de regulamento que vem dar eficácia plena ao que estava na lei.

No tocante ao exercício de 1981, está correta a aplicação da alíquota de 50%, em razão do disposto no art. 396 do RIR/80. Resta, portanto, retificar-se a aplicação das alíquotas nos exercícios de 1979 e 1980, cujas alíquotas aplicáveis são as seguintes:

Exercício de 1979, ano-base de 1978: 15% (com base no art. 149 do RIR/75);

Exercício de 1980, ano-base de 1979: 15% (com base no art. 89, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.648/78).

Resta analisar a última questão levantada no auto de infração relativa ao ano-base de 1981 e ligada à omissão de *dm*

Acórdão nº 105-0.695

receitas caracterizada pela falsificação de documentos verificada pela confrontação entre as 1^{as} e as 3^{as} vias das notas fiscais emitidas pela autuada.

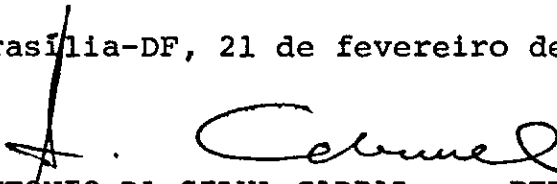
A fundamentação legal se ateve, principalmente, ao disposto no parágrafo único do art. 733 do RIR/80, segundo o qual:

"Verificada pela autoridade tributária, antes do término da ocorrência do fato gerador de imposto, falsidade, nos termos do art. 158, da escrituração, de comprovante ou de demonstração financeira, o responsável será lançado por multa em valor igual à metade da receita ou rendimento omitido, ou da dedução indevida que tenha escriturado."

Acontece que no processo não consta qualquer termo de verificação que comprove ter o fiscal apurado a referida irregularidade "antes do término da ocorrência do fato gerador de imposto". Além do mais, o auto de infração só foi lavrado em 22/01/82, após o término do exercício social da empresa. Por tudo isso, não deve prosperar a autuação nesta parte, sem prejuízo, no entanto, de a autoridade fiscal vir a tomar as medidas cabíveis relativas à infração apontada.

Assim sendo, sou pelo não acolhimento da preliminar de nulidade e, no mérito, pela modificação da alíquota de arbitramento, no exercício de 1980, ano-base de 1979, de 18% para 15%, e da exclusão da multa relativa ao ano-base de 1981, no montante de Cr\$ 13.279.825,00. *gmm*

Brasília-DF, 21 de fevereiro de 1984


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR