



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10935.000786/94-68  
Recurso nº : 109.508  
Matéria: : IRPJ E Outros – Exs: 1989 A 1993  
Recorrente : HOSPITAL E MATERNIDADE NILZA DE OLIVEIRA PEPINO LTDA.  
Recorrida : DRF- CASCAVEL/ PR  
Sessão de : 17 de março de 1999  
Acórdão nº : 108-05.630

Recurso Especial de Divergência RD/108-0.199

**NULIDADE DA DECISÃO** – O disposto no § 2º do artigo 2º da Lei 8748/93 interpreta-se no sentido de inibir qualquer solução de continuidade aos processos. Considera-se instalada a Delegacia de Julgamento a que se tenha dado posse regular ao seu titular.

**NULIDADE – CERCEAMENTO DA DEFESA** – Não constitui vício a produzir nulidade a falta de indicação de ato normativo editado em cumprimento de delegação de competência legislativa, quando a matriz legal de tal delegação encontra-se perfeitamente identificada no auto de infração.

**ARBITRAMENTO – PARTIDAS MENSAS** – A ausência de livros auxiliares, quando a escrituração encontra-se por registros mensais acumulados, importa em arbitramento do lucro.

**ARBITRAMENTO – COEFICIENTES – IRPJ – IRF** - O artigo 8º do Decreto-Lei 1648/78, ao autorizar ao Ministro da Fazenda a estabelecer os coeficientes de arbitramento tendo em vista as diversas atividades, não estendeu tal permissão para agravamento dos percentuais em caso de arbitramento em períodos de apuração subseqüentes. O percentual das prestadoras de serviço deve portanto ser de 30%, uniformemente, para todos os períodos de arbitramento.

**CSLL** – Por força da Resolução do SF 11/95, são insubsistentes os lançamentos da contribuição em epígrafe para o exercício de 1989.

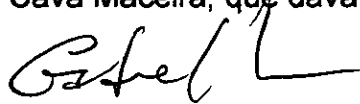
**TRD** – Somente a partir da Medida Provisória 298/91 é que surgiram no ordenamento pátrio juros moratórios com base na variação das TRDs, aplicando-se tal taxa, portanto, a partir de agosto de 1991.

Preliminares rejeitadas.  
Recurso parcialmente provido.

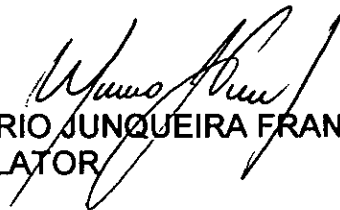
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
HOSPITAL E MATERNIDADE NILZA DE OLIVEIRA PEPINO LTDA.

Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para: 1) Afastar o agravamento do percentual de arbitramento no cálculo do IRPJ e do IR-FONTE; 2) Cancelar a exigência da CSL do exercício de 1989; 3) Afastar a incidência da TRD excedente a 1%(um por cento) ao mês, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira, que dava provimento integral ao recurso.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ ANTONIO MINATEL, NELSON LÓSSO FILHO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA.

Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630  
  
Recurso nº. : 109.508  
Recorrente : HOSPITAL E MATERNIDADE NILZA DE OLIVEIRA PEPINO LTDA

## RELATÓRIO

Trata-se de arbitramento para os anos de 1988 a 1992, fundamentado, conforme fls. 254, na ausência de livros auxiliares, por ser a escrituração por partidas mensais e de forma resumida, falta de apresentação do LALUR e não escrituração de movimentação bancária.

A ação fiscal teve início em 31/01/94, data em que a ora recorrente foi intimada a apresentar seus livros fiscais. Em 03/02/94 foi lavrado termo a fim de consignar a inexistência da escrituração contábil, fls. 114. Após, apresentou a contribuinte o Livro Diário com escrituração por partidas mensais. Sobreveio então a intimação de 22/03/94, para que fossem apresentados os livros auxiliares previstos no artigo 160 do RIR/80, bem como o LALUR. Sem êxito alcançado, foi o contribuinte reintimado, conforme fls. 232, em 04/04/94.

O auto de infração foi lavrado em 12/04/94, com ciência da autuada na mesma data. Também foi objeto de autuação o saldo acumulado do lucro inflacionário, do ano de 1988, com base no § 4º do artigo 363 do RIR/80. Lançamentos reflexos de IRF e CSLL.

Em impugnação tempestiva, argüiu preliminar de cerceamento do direito de defesa, haja vista que: a) "os dispositivos legais citados são incondizentes com a descrição dos fatos"; b) "os valores tributados foram demonstrados sem qualquer embasamento legal"; c) o enquadramento legal refere-se ao RIR/80, já revogado; e d) no ano de 1992 a impugnante apurou semestralmente o seu resultado, enquanto que o arbitramento deu-se mensalmente.



Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

Também em sede de preliminar, contestou a aplicação da TRD como juros de mora.

No mérito, alegou extravio de seus livros fiscais, fato que a levou a apresentar a escrituração não aceita pelos fiscais, devido ao exíguo tempo fornecido. Afirmou possuir toda a documentação necessária à apuração do lucro real. Contestou também a tributação integral do lucro inflacionário acumulado do ano de 1988, indicando que o § 4º do artigo 363 do RIR/80 só tem aplicação nos casos de deixar o próprio contribuinte de apurar o resultado pelo lucro real, i.é, nos casos de lucro presumido ou auto-arbitramento.

Por fim, alegou que o montante lançado ultrapassa seu patrimônio líquido, fato que configura confisco, sendo a exigência a título de imposto verdadeira penalidade

O douto Delegado da Receita Federal em Cascavel, PR, julgou a ação fiscal integralmente procedente, assim ementando sua decisão, *verbis*:

“ Admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado.”

“ ARBITRAMENTO – FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO, SEM CONOTAÇÃO DE PENALIDADE – A escrituração do livro Diário por lançamentos mensais e de forma resumida, sem a adoção de livros auxiliares para registro individualizado, a falta de escrituração dos livros fiscais, para fins de apuração do lucro real, e a não contabilização de movimentação financeira em conta de depósito bancário, ensejam a desclassificação da contabilidade do sujeito passivo, dando lugar ao arbitramento de seus lucros, ex vi do disposto no inciso I, do artigo 399, do RIR/80.”

Em apelo voluntário tempestivamente apresentado, a recorrente apresenta as seguintes razões, para apreciação em segundo grau:



Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

1- em sede de preliminar, argúi a nulidade da decisão monocrática pois prolatada por autoridade incompetente, haja vista que por força da Portaria MF 330/94, já se encontrava devidamente instalada a Delegacia de Julgamento de Foz do Iguaçu, cujo o titular tomou posse em 12/07/94;

2- também em preliminar, alega cerceamento do seu direito de defesa, com relação ao valores alcançados no auto de infração, que inclusive chegam a aplicar coeficientes entre 30% a 60%, sem informação dos critérios adotados;

3- no mérito, volta a afirmar que possui os elementos necessários para a apuração do lucro real, indicando não o ter feito antes devido a dificuldades para localizar o profissional que os detinha, e que deveria o fisco conceder prazo suficiente para a elaboração contábil;

4- afirma também que o arbitramento é medida extrema e que a simples falta do LALUR ou do livro de Inventário é insuficiente a gerá-lo, muito embora possua o LALUR, que junta por cópia;

5- para corroborar suas afirmações, traz aos autos a escrituração resconstituída, com o Livro Diário e Livro Razão;

6- no tocante ao lucro inflacionário, repisa os argumentos da impugnação;

7- pede o cancelamento da exigência, reagüindo a aplicação da TRD como juros de mora.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'U' followed by 'Gal'.

Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

## VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Argúi a recorrente nulidade da decisão monocrática por ter sido proferida pelo d. Delegado da Receita Federal em Cascavel, ao invés do d. Delegado de Julgamento em Foz do Iguaçu.

Não lhe assiste razão. A decisão monocrática data de 04/07/94, sendo anterior à posse do d. Delegado de Julgamento em Foz do Iguaçu, fato que só ocorreu em 12/07/94.

À luz do disposto no § 2º do artigo 2º da Lei 8748/93, o julgamento dos processos administrativos cabia aos Delegados da Receita Federal até a definitiva instalação das Delegacias de Julgamento. Por óbvio, interpreta-se o dispositivo como a não provocar qualquer solução de continuidade dos andamentos processuais, entendendo-se como instaladas aquelas Delegacias de Julgamento que já tivessem titular devidamente empossado, portanto apto e competente para proferir decisões de primeiro grau.

Até que tal fato ocorresse, que no presente processo dá-se em 12/07/94, era da competência dos Delegados da Receita Federal o julgamento monocrático.

Rejeito a preliminar de nulidade da decisão monocrática.



Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

Ainda em preliminar, suscita a recorrente a nulidade do auto de infração, tendo em vista não conter o mesmo todos os elementos indicadores dos cálculos utilizados, em especial os coeficientes de arbitramento.

Melhor sorte também não lhe cabe neste particular.

O auto de infração contém a descrição integral do fato, o que possibilitou ampla defesa pelo contribuinte. Outrossim, o enquadramento legal encontra-se perfeitamente destacado e ancorado na legislação de regência. Não me parece fundamento suficiente a provocar a nulidade do feito a falta de indicação de ato administrativo que por delegação legislativa fixou os percentuais de arbitramento. Mormente quando a matriz legal desta delegação integra o enquadramento legal da exigência ora em litígio, e a ninguém é lícito alegar desconhecer lei ou ato normativo cuja publicidade tenha sido legal e oficialmente realizada.

Portanto, ressalvado aspecto do agravamento dos coeficientes de arbitramento que tratarei ao final do meu voto, rejeito também a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Passo à análise de mérito.

Argumenta a recorrente que não lhe foi concedido tempo hábil para a recomposição de sua escrituração, indicando possuir todos os elementos necessários à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Alega ainda que o arbitramento é medida extrema, sendo insuficiente a mera falta do LALUR ou do livro de Inventário.

Ocorre que, na verdade, somente por ocasião do recurso é que a recorrente apresentou seu livros Diário e Razão escriturados por completo, aparentemente sem vícios que os tornassem emprestáveis. Até a data da autuação, mais de dois meses após o início da ação fiscal, apresentara apenas escrituração por partidas mensais, sem o

Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

livros auxiliares previstos no artigo 160 do RIR/80. Nem tampouco indicou as razões por não fazê-lo. Foi apenas por ocasião da peça de defesa inicial que indicou ter havido extravio da escrituração.

Não me parece possível, sem profundo prejuízo para a possibilidade de auditoria dos livros fiscais dos contribuintes, permitir-se a figura do arbitramento condicionado. Nem entendo ter havido indevido e precipitado lançamento fiscal. A ação fiscal iniciou-se em 31/01/94, enquanto que o lançamento deu-se em 12/04/94, como já consignamos, mais de dois meses decorridos.

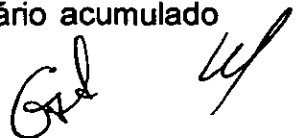
Neste ínterim, não se manifestou a recorrente por maior prazo na reconstituição de sua escrita, deixando para fazê-lo apenas na impugnação. Ora, indevido o seu proceder. Se acolhidos seus argumentos estaríamos impossibilitando a auditoria fiscal de seus registros, haja vista o decurso do prazo decadencial.

Exsurge cristalino tal argumento quando se tem em conta que a escrituração acostada aos autos com o recurso, embora tenha a receita bruta idêntica ao anteriormente declarado pela recorrente, possui valores que importariam em alteração das declarações de rendimentos anteriormente prestadas, fato que ensejaria revisão fiscal imediata.

A meu ver, isto é prova suficiente de que, de fato, não possuía a recorrente, à época da fiscalização, escrituração comercial e fiscal conforme a legislação, mas tão-somente, registros por partidas mensais desprovidos de livros auxiliares que indicassem os lançamentos individualmente. A falta de LALUR seria, entretanto, insuficiente por si só, como alegou a recorrente, mas a escrituração por partidas mensais impede a apuração do lucro real.

Assim, mantenho o arbitramento.

Outrossim, plena aplicação possui aos fatos aqui apreciados o disposto no § 4º do artigo 363 do RIR/80, importando na tributação do lucro inflacionário acumulado

Two handwritten signatures in black ink are located in the bottom right corner of the page. The first signature is more stylized and appears to be 'G. A.', while the second is a simpler, more fluid signature.

Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

em 1988. A melhor exegese do artigo é aquela que o interpreta no sentido de nos casos de impossibilidade de apuração da base pelo lucro real, e conseqüentemente dos percentuais de realização do lucro inflacionário acumulado, o saldo é portanto integralmente tributado, seja em apuração pelo lucro presumido seja por arbitramento.

Aplica-se o aqui decidido ao processo decorrente de CSLL.

Não obstante algumas incorreções no lançamento devem ser apontadas:

A primeira delas deriva da exigência de CSLL no exercício de 1989, ano-base 1988.

De longa data este Colegiado firmou jurisprudência pela impossibilidade da exigência desta contribuição no próprio ano da edição da Lei 7689/88. Isto veio a se consolidar com a edição da Resolução 11/95 do Senado Federal, que extirpou do ordenamento pátrio o artigo 8º da referida Lei.

Assim, sou por cancelar-se a exigência da CSLL no exercício de 1989.

Outro aspecto a ser corrigido deriva do agravamento nos coeficientes de arbitramento adotados, implicando em recálculo do IRPJ e IRF, ressalvando-se quanto a este último a impossibilidade de eventual agravamento da exigência.

A Portaria MF 22/79, que à época delineava os procedimentos para cálculo do lucro arbitrado, continha regras de agravamento dos percentuais para casos de reincidências.

Ocorre que não se encontra na norma matriz, que deu competência ao Ministro da Fazenda para fixar as percentagens sobre a receita bruta, artigo 8º do Decreto-Lei 1648/78, autorização legislativa a permitir o agravamento dos índices. Na verdade, permitir o aumento dos índices seria fazer do tributo uma penalidade; e mediante simples ato administrativo.



o



Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

Desta forma, os coeficientes de arbitramento devem permanecer no patamar de 30%, invariavelmente, haja vista ser este o coeficiente estipulado para as prestadoras de serviço, único tipo de receita declarado pela recorrente em suas declarações de rendimentos.

Por fim, no tocante aos juros moratórios, através da aplicação dos encargos da TRD, devemos ter em conta sua aplicação apenas a períodos posteriores a julho de 1991.

Já me pronunciei a respeito, diversas vezes, de que somente com a Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei 8.218, de agosto de 1991, surgiu no ordenamento pátrio autorização para cobrança dos juros moratórios pela variação da TRD. A legislação anterior previa, tão-somente, juros no percentual de 1% ao mês. Transcrevo abaixo as razões deste meu entendimento.

Duas questões surgem com relação à TRD. A primeira está relacionada com a impossibilidade da mesma servir de índice de atualização de valores e débitos fiscais. A segunda diz respeito, tendo em vista a legislação pertinente, a data a partir da qual a mesma poderia ser cobrada como juros moratórios. É meu entendimento atual que a primeira destas questões importa em negar vigência ao art. 9º da Lei 8.177/91, em sua redação original, tendo natureza de constitucionalidade. Entretanto, não há necessidade de abordar tal questão visto que: a) a matéria dos autos se refere à segunda questão; b) reiteradas decisões judiciais, inclusive do STF, precipitaram alterações legislativas e pronunciamentos do Fisco conclusivos quanto à inaplicabilidade como índice de correção ou atualização.

No tocante à segunda questão, da vigência da TRD como juros de mora, definindo-se a data "a quo" de sua contagem, entendo não haver óbices a sua análise neste Colegiado, visto decorrer da interpretação e aplicação direta da lei vigente em cada momento. Na realidade, resume-se em aplicar a lei que, a partir de sua edição,

Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

definiu a cobrança da variação da TRD como de juros de mora. Se concluirmos, que a qualquer momento, a legislação considerava a TRD como índice de atualização, de juros não poderia tratar, importando em retorno à primeira questão.

Sendo assim, vejamos a redação original do art. 9º da Lei 8.177/91, para definirmos se o dispositivo tratava a TRD como índice de atualização, como juros de mora, ou até mesmo, por absurdo, sem definição de sua natureza. O texto legal me parece esclarecedor:

"Art. 9º: Os impostos, multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais e os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para o Fundo de Participação Pis-Pasep e com o Fundo de Investimento Social, os passivos de empresas concordatárias e de instituições em regime de intervenção, liquidação extra-judicial, falência e administração temporária, serão atualizados, a partir de fevereiro de 1991, pela TR ou pela TRD, que substituirão o BTN e o BTN fiscal, respectivamente."

Entendo que a legislação, neste momento, utilizava-se da TRD como fator de correção, seja pela expressão "serão atualizados", seja pela completa manutenção da sistemática pertinente à extinta BTN, mormente na atualização de débitos não vencidos. Tão lógica foi esta interpretação que os autos de infração lavrados neste período aplicaram a variação da TRD como atualização monetária. Finalmente, para corroborar a tese, cabe citar o texto da exposição de motivos referente a Medida Provisória nº 297, de junho de 1991:

"O art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, previu que a partir do mês de fevereiro do corrente ano incidiria a TRD sobre, dentre outros os impostos.



Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

O Poder Judiciário tem decidido, em julgados monocráticos, que a TRD não se constitui em índice de atualização da moeda ou de correção monetária, mas sim em "fator de composição de juros flutuantes de mercado"; sendo assim, descaberia sua aplicação sobre quotas do Imposto de Renda da pessoa física. Neste sentido foram concedidas liminares nos Estados de Goiás, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Pará, Ceará, Paraná, Santa Catarina, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Pernambuco.

A manifestação da Justiça tenderá a levar considerável número de contribuintes a ingressar com novas ações judiciais, objetivando idêntico tratamento em relação ao débito tributário; de outra parte, apresenta-se, concretamente, desigual situação entre contribuintes, de vez que aqueles amparados por decisão judicial fazem jus à adoção de procedimento vedado aos demais; ambas situações são, obviamente, indesejadas.

Impõe-se, por isso, ajustar a legislação tributária à realidade presente de ausência de indexação de valores fiscais, preservando, dessa forma, o tratamento isonômico entre sujeitos passivos e, também, o fluxo de receitas para o Tesouro, com vistas a alcançar as metas de equilíbrio fiscal indispensáveis à retomada do crescimento econômico."

A Medida Provisória nº 297 não foi apreciada, no prazo constitucional, pelo Congresso Nacional, o que levou o Executivo a introduzir nova MP, de nº 298. Esta última foi convertida na Lei 8.218/91, cuja vigência retroage à data da MP, i.e, 01.08.1991. No art. 3º, inciso I, deste diploma legal, foi instituída a cobrança de juros de mora sobre débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o INSS, calculados pela variação da TRD entre a data em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento.

Processo nº. : 10935.000786/94-68  
Acórdão nº. : 108-05.630

Infere-se, portanto, que somente com a edição da Lei nº 8.218/91 (MP nº 298/91) surgiu no ordenamento jurídico nacional dispositivo específico para a cobrança de juros de mora distintos do percentual de 1% ao mês ou fração, i.e., pela variação da TRD. Outrossim, não percebo na norma, nem mesmo na nova redação dada pelo art. 30 desta Lei ao art. 9º da Lei nº 8177/91, finalidade de retroagir seus efeitos. Primeiro, porque diante da clareza da aplicação da TRD como fator de atualização no primeiro momento, estaria a lei nova a transformar a natureza consignada pelo dispositivo anterior, o que lhe é impossível. Segundo, porque na análise da exposição de motivos da lei nova encontra-se a verdadeira razão desta mudança, qual seja, reconhecer a imprestabilidade da TRD como índice de correção, aplicável indistintamente a impostos, contribuições e débitos vencidos. Sendo assim, a cobrança da TRD como juros de mora só pode ocorrer a partir de agosto de 1991.

*Ex positis*, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do auto e da decisão singular, para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, a fim de:

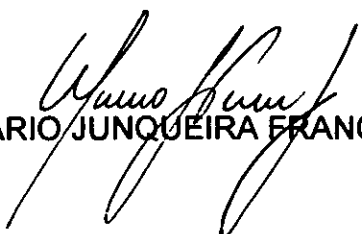
1- afastar o agravamento dos coeficientes de arbitramento no cálculo do IRPJ e do IRF;

2- cancelar a exigência da CSLL no exercício de 1989; e

3- afastar a incidência de juros moratórios calculados com base na TRD, no que superiores a 1% a. m., para períodos anteriores a agosto de 1991.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1999

  
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

