



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.001631/92-85  
Recurso nº : 115.857  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1988 A 1990.  
Recorrente : DASCO ENGENHARIA LTDA.  
Recorrida : DRJ SÃO PAULO/SP  
Sessão de : 13 de maio de 1998  
Acórdão nº : 103-19.391 R2/103-0.194

**IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS** - A falta de apresentação dos livros comerciais e fiscais, bem como da documentação que ampara a escrituração, justifica o arbitramento dos lucros, sendo insuficiente para descaracterizar esta forma de apuração do resultado tributável, a justificativa de deterioração dos livros e demais documentos, havidos na residência do sócio, mormente quando o Boletim de Ocorrência policial não caracteriza os elementos sinistrados e nem consigna os anos-base atingidos. Por outro lado, não tratou a contribuinte, em algum momento, dar publicidade ao extravio e comunicar o fato às repartições competentes. Insubsiste o uso de provas emprestadas, como sucedâneo ao arbitramento dos lucros, mesmo porque produzidas, estritamente, com base nas declarações de rendimentos P.J. e, por isto mesmo, unilaterais e de nenhuma eficácia se não acompanhadas dos livros e documentos fiscais que as confirmem.

**IRPJ - BASE DE CÁLCULO** - A base de cálculo do lucro arbitrado, após 180 dias da promulgação da Constituição Federal de 1988 e até a edição da Lei nº 8.981/95, é de 15% sobre a receita bruta, tendo em vista que a Portaria nº 22/79 deixou de vigorar, no que pertine, conforme previsão constitucional contida no artigo 25 do ADCT.

**IRPJ - RECEITA BRUTA - CONCEITO** - Ilegítima a ampliação do conceito de receita bruta operacional literalmente definida pelo artigo 179 do RIR/80. A receita bruta, como definida pelos artigos 44 da Lei nº 4.506/64 e 12 do DL nº 1.598/77, denota conceito de ingressos de numerários de forma permanente (produto das vendas/ prestação de serviços), inaplicando-se, em sua composição, as demais receitas transitórias ou incertas.

**IRPJ - ADICIONAL** - Incabível a sua apuração a partir do somatório do lucro real declarado pela contribuinte com o montante exigido com base em lucro arbitrado.

**TRD - JUROS DE MORA** - Descabe a sua cobrança com base na TRD, no período de fevereiro a julho de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DASCO ENGENHARIA LTDA.,



Processo nº : 13808.001631/92-85

Acórdão nº : 103-19.391

ACORDAM os Membros da Terceira 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: reduzir o percentual de arbitramento dos lucros para 15% (quinze por cento) sobre a receita bruta; excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 1.455.695,00; Cz\$ 19.488.169,00; e NCz\$ 953.183,00, nos anos-bae de 1987, 1988 e 1989, respectivamente; recalcular os valores dos adicionais; compensar os valores do IRPJ declarado com base no lucro real; e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito e Cândido Rodrigues Neuber que não admitiram a redução do percentual de arbitramento dos lucros.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: **10 JUN 1998**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente, justificadamente, a Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391  
  
Recurso nº : 115.857  
Recorrente : DASCO ENGENHARIA LTDA.

## RELATÓRIO

Em 31.08.92, a empresa DASCO ENGENHARIA LTDA., devidamente qualificada na peça vestibular constante dos presentes autos, sofreu autuação relativa ao IRPJ dos anos-base de 1987 a 1989 (fls. 37), cujo montante, com os consectários legais, atingiu o valor de 112.359,70 UFIR.

A pretensão do fisco foi assim descrita pelo seu agente:

Arbitramentos dos lucros com base na receita bruta declarada, após reiteradas solicitações de livros e documentos fiscais, conforme Termo de Constatação Fiscal às fls. 27, onde se patenteou que a empresa não possui Livro Diário, Livros Fiscais e documentação pertinentes aos referidos períodos, sob alegação de os mesmos terem sido destruídos por inundação do local onde os abrigava.

Após tomar ciência das exigências, em 31.08.92, com a assinatura do responsável pela empresa, às fls. 37 e 39, inconformada, apresentou impugnação ao feito fiscal, em 14.10.92, após solicitação de sua prorrogação, em 23.09.92 (fls. 41) e devidamente acatada pela autoridade julgadora, em 02.10.92 - fls. 43, com base no artigo 6º, inciso I do Decreto nº 70.235/72.

Em síntese, as razões de defesa da autuada, de fls. 44/52, instruída com os documentos de fls. 53/78:

os documentos solicitados pelo fisco, foram totalmente inutilizados por decorrência de fortes chuvas que inundaram a região onde os abrigava. Inobstante, tal fato fora motivo de registros, tanto na polícia civil (Boletim de ocorrência nº 1166/91 -



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

51º Distrito Policial - Butantã, em 19.03.91), quanto no Corpo de Bombeiros - 12º GB-SP - certidão de sinistro nº 0092/92.

Quanto à ilegitimidade dos autos. Que, independentemente de outras considerações, as autuações não apresentam os requisitos que autoriza venha prosperar, a saber:

- imposição tributária relativa ao ano-base de 1987, sem que tenha havido intimação prévia para tal, com ofensa ao artigo 874 do Código Civil Brasileiro;

- a despeito de ter sido entregue ao agente do fisco, fotografia e seu negativo, acerca da enchente em questão, todavia não se encontra apensado tal documento aos autos; tal fato prejudica a defesa e fere o art. 5º, inciso LV da Carta Federal;

- a fiscalização municipal (I.S.S.), diante dos mesmos eventos, houve por bem proceder à autuação da empresa com base, estritamente, nas declarações de rendimentos, resultando em autos de infração cujos valores, comparados, irrelevantes.

Após citar o artigo 148 do CTN, afirma que o arbitramento só deve ser implementado, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo ou terceiros responsáveis;

- o fisco não compulsou os recolhimentos do imposto de renda, assim como as declarações, PIS, Contribuição Social dos exercícios ora fiscalizados.

Que o arbitramento com base na receita declarada colide com as afirmações do fisco, quando este assevera não merecerem fé as declarações de rendimentos apresentadas.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Ouvido o fiscal autuante, às fls. 81, assevera, em resumo, que:

- o ano-base de 1987 fora incluído, tendo em vista as informações prestadas pelo sócio da empresa, Sr. Edward H. Weeden Jr., dando conta, ao fisco, que os documentos relativamente a este período foram, igualmente, inutilizados;

- como prova dos citados danos, foram apresentados, fotografia da citada enchente, Boletim de Ocorrência nº 1166/91, de 13.03.91 do 51º Distrito Policial do Butantã, em cujo verso, sob o item 15, consta como danificados, "Documentos particulares da empresa DASCO ENGENHARIA LTDA.", bem como BO nº 1158, de 23.03.92, com os mesmos dizeres do anterior citado; conforme prova documento de fls. 26, a fotografia não fora repassada ao fisco;

- a empresa, ainda no decorrer da ação fiscal, providenciou "Certidão de Sinistro" da Polícia Militar do Estado de São Paulo - Corpo de Bombeiros, 12 G.B., de 10.06.92, com base nas informações prestadas pelo seu sócio proprietário, Sr. Edward H. Weeden Jr., quando este asseverou a perda dos documentos relativos ao Imposto de Renda da empresa DASCO ENGENHARIA LTDA.

Por fim, propugnou o fiscal autuante pela manutenção do feito, face às vagas alegações sobre os danos causados nos livros e documentos fiscais, indevidamente alojados na residência do sócio, por ocasião do sinistro; inobservância dos procedimentos legais em casos de extravios, deterioração ou destruição de livros e documentos e impossibilidade de atendimento à intimação do fisco, conforme Termo Fiscal de fls. 26.

Por outro lado, acatou-se a sustentação da impugnante quanto à compensação do I.R.P.J. declarado e constante da D.I.R.P.J., relativamente aos anos-base em comento.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Às fls. 91/96, a autoridade de *primeiro* grau, compulsando as peças acusatórias e impugnativas, manteve, de forma incólume, o lançamento fiscal, assim ementando a sua decisão:

*"Sujeita-se ao arbitramento dos lucros o contribuinte que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou que recusar-se a apresentar os livros ou documentos de escrituração à autoridade tributária."*

Cientificada da decisão de nº 1.220/95.11.247, de 30.06.95, em 19.09.95 (fls. 97 - verso), irresignada, apresentou, em decorrência, recurso voluntário, em 13.10.95, de fls. 102/116, instruindo a sua defesa com os documentos de fls. 117/132.

São estas, a seguir, as suas razões de defesa, de forma sintéticas:

Face às questões de segurança, os documentos da empresa eram guardados na residência do seu sócio proprietário, mormente porque a nova sede social não oferecia garantia mínima para abrigar documentação de relevante importância. Afasta-se, de pronto, nesta atitude, qualquer alegação de dolo ou má fé. Tal fato fica corroborado pelo fato de o fisco, ainda que de forma tácita, não ter feito representação criminal nos termos da Lei nº 4.729, vigente à época.

A foto entregue ao fiscal atuante é a melhor prova que sustenta o lamentável incidente ocorrido, conforme Termo Fiscal de fls. 26. Inobstante, extraviada, viola o direito fundamental de defesa da recorrente estampado na Carta Magna (inciso XXXVIII do artigo 5º). Que o julgador ao considerar a prova irrelevante, demonstra o corporativismo que ainda reina nas hostes da SRF, envolvendo determinados servidores. Junta, entretanto, matéria jornalística (Doc. 9), acerca da inundação a que se aludiu.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Descumprimento do art. 644 do RIR/80, tendo em vista que o ano-base de 1987 não fora objeto de intimação. Atesta que o acervo documental fora parcialmente destruído, resultando em mera presunção do agente fiscal a inexistência dos elementos relativamente ao ano-base em tela.

O arbitramento é medida extrema. No caso, a recorrente contabilizou todos os seus atos e apresentou tempestivamente a declaração de rendimentos. Tangida por episódio fortuito, caberia ao fisco, com base em prova emprestada de outros entes tributantes (vide I.S.S.), apurar o montante tributável, com base na apuração do lucro real. Traz à colagem, números de Acórdãos deste Conselho acerca do acatamento da prova emprestada. Confirma que o julgador monocrático assim também entende. Se o fisco adotasse este mandamento, por certo relevaria as deduções representadas pelos materiais utilizados na prestação de serviços, bem como a mão-de-obra de terceiros subcontratada para efetivação dos trabalhos.

O arbitramento considerou na base de cálculo, receitas não operacionais, inclusive variação monetária ativa; tais acréscimos, sem previsão legal, pois não constituem acréscimo patrimonial, mas tão-somente reposição das perdas inflacionárias. Por outro lado, que os comandos legais (Portaria nº 22/79 e alterações introduzidas pela Portaria nº 264/81), vinculam diretamente os servidores, hierarquicamente, não os contribuintes. Cita, em sua defesa, número de Acórdão desta Câmara. Com fulcro na Portaria nº 22/79, o fisco aplicou, de forma progressiva, o percentual de 20%, com intervalos, nos anos-base de 1988 e 1989.

Após citar a Lei nº 8.981/95, mais benigna que o disposto no Decreto-lei nº 1.648/78, no que pertine, argüi que, aquela, ao abrigo do artigo 106 do CTN, deva ser aplicada retroativamente.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

O lançamento, tal como se apresenta, é um verdadeiro confisco, vedado pela CF/88, em seu art. 150 - inciso IV e, corroborado pelo artigo 145 do mesmo diploma legal.

O inciso II do artigo 728 do RIR/80, dispõe sobre a aplicação de multa, nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, não tendo sido esta a tipificação da infração. Ademais, o fisco limitou-se a não avaliar a Declaração, por não dispor do acervo fiscal que norteou o seu preenchimento. Estende esta inconformação aos demais dispositivos do auto de infração.

Quanto à TRD, descabe a sua exigência, não só no período de fevereiro a julho de 1991, com base na Lei nº 8.218, de 30.08.91, que, em vão, ousou convalidar a Medida Provisória nº 297/91, como também no período de 30.08.91 a 31.12.91. No primeiro caso, ofensa ao artigo 150 - inciso III da CF/88; no segundo, por desatendimento ao princípio da anterioridade da Lei tributária. Que a TRD, assim como concebida, é um indexador monetário e não taxa de juros, a exemplo do que já decidira o STF, em ADI nº 493-0.

Só para argumentar, declara que a parcela denominada de "Diferença Tributável Apurada", corresponde exatamente ao valor do lucro arbitrado. Contrariando a Lei nº 7.689, a Contribuição Social não foi utilizada para reduzir a base de cálculo do arbitramento. A recorrente efetuou o pagamento dos tributos com base no Lucro Real. Caso a compensação seja operada diretamente pela Divisão de Arrecadação da Receita Federal, a recorrente incidirá em mora indevida.

Por derradeiro, pleiteia: a nulidade total do auto de infração. Caso venha a ser mantido o arbitramento dos lucros: a) - expurgo da imposição tributária sobre o ano-base de 1987; b) - afastamento dos percentuais de agravamento, face ultratividade da lei benigna; c) - exclusão da multa punitiva, vez que não houve dolo ou



Processo nº : 13808.001631/92-85

Acórdão nº : 103-19.391

culpa da recorrente no sinistro; d) - que a mora seja a ela atribuída a partir da data de decisão monocrática, face a exigência ter-se motivada por fato superveniente à entrega da declaração de rendimentos e recolhimento dos tributos devidos; e) - exclusão da totalidade dos juros com base na TRD; f) - retificação dos cálculos do adicional do imposto de renda lançado, bem como o abatimento dos tributos recolhidos s/ o lucro real, contemplando-se os acréscimos moratórios sobre os referidos recolhimentos, sendo designada perícia, caso entenda este egrégio Conselho, intimando-se, assim, a requerente, para nomeação oportuna de seu Assistente Técnico.

Em contra-razões de fls. 135, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional propugnou pela manutenção da decisão recorrida de forma plena.

É o relatório.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

Conheço do recurso voluntário, face a sua tempestividade.

PRELIMINARES DE NULIDADE

A recorrente sustenta, de forma reiterada, que descabe o arbitramento de seus lucros, vez que o acervo documental não destruído pela inundação (auto de infração do I.S.S. e declarações de rendimentos) permite a manutenção da tributação pelo Lucro Real, além de inexistência procedimental de dolo ou culpa, como, tacitamente reconheceu a autoridade fiscal lançadora, aliado ao fato de o sinistro ter sido registrado em órgão oficial próprio, tempestivamente. Estas as razões sintéticas preliminares de inconformação da recorrente.

Através termos fiscais, de fls. 1, 2 e 3, fora a recorrente intimada, de forma renovada, a apresentar os elementos probantes de seus atos negociais - fato que ocorrera no interregno de, aproximadamente, 30 (trinta) dias. Inobstante, conforme noticia o Termo de Comparecimento, de fls. 26, de 11.08.92, só nesta data, tomou o fisco, conhecimento, em documento assinado por ambas as partes, do sinistro, que acometera a contribuinte, em 19.03.91, ao tempo em que a autuada apresentou, nesta oportunidade, não só o Boletim de Ocorrência Policial, como também a Certidão de Sinistro lavrada pelo Corpo de Bombeiros de São Paulo (fls. 23/25).

Constata-se, pelo Boletim de ocorrência (fls. 23 - verso), a danificação de documentos particulares e da empresa em tela, havidos na residência do sócio proprietário da recorrente. Por outro lado, às fls. 25, a Certidão de sinistro, emitida em 10.06.92, atendendo ao-apelo da insurgida, consigna "*perda dos documentos relativos ao imposto de renda da empresa DASCO ENGENHARIA LTDA.*"



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Superada a discussão acerca da existência ou não de enchentes no endereço do sócio proprietário, no dizer da autoridade monocrática, irrelevante, o elemento fulcral da questão deve ser direcionado a eixos substantivos de outros matizes.

Evidentemente, o documento primitivo dando conta da deterioração fragiliza-se por não contemplar, de forma expressa, quais os entes tangidos pelo sinistro; nem mesmo menciona a natureza da documentação e os seus anos-base fortuitamente atingidos. A Certidão de Sinistro havida após o início da fiscalização, não clarifica a qualidade da perda, na medida em que menciona tratar-se, genericamente, de documentos relativos ao imposto de renda da recorrente.

Cotejando tais assertivas com a peça recursal - item 10, fls. 106, conclui-se que, inobstante a parca segurança que oferecia a sede própria recém-inaugurada, ao reverso, e no dizer da própria contribuinte (fls. 128 - § 5º), denota-se, no citado imóvel, a presença de vigia, dia e noite, *para evitar roubos e invasões*.

Sublinho, por oportuno, que na Certidão de Sinistro, de fls. 25, haurida após o início de fiscalização, a perda de documento ateve-se, rigorosamente, ao Imposto de renda, silenciando-se em relação aos demais elementos negociais e relativamente à parte técnico-operacional da empresa (contratos de prestação de serviços de obra, folhas de medição, plantas de engenharia, contas a receber, acervo referente ao I.N.P.S., trabalhista e outros).

Refoje à conclusão lógica, estou convencido, a guarda da documentação na residência do sócio proprietário e não na sede da empresa ou, até mesmo no escritório do Contador (fls. 106 - item 10), face à sua relevante importância; ao contrário, e curiosamente, o pretensor insurgido dissipa tal preocupação ao não



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

elencar, por outro lado, de forma minudente, no Boletim de Ocorrência, a documentação pertinente.

Ademais, mesmo que os elementos noticiassem a perda de Livros e documentos, estritamente referentes ao I.R.P.J. e dos anos-base em alusão, o registro da ocorrência no órgão policial não supre o formalismo de publicidade e comunicação, de forma minuciosa, ao órgão competente do Registro de Comércio, exigidos pelo § 1º e *caput* do. artigo 165 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

A par do exposto, não obstante o fato assinalado pela contribuinte, nenhuma providência fora tomada pela recorrente para recomposição da sua escrituração contábil-fiscal após transcorridos dezesseis meses do sinistro e a lavratura do auto de infração, baldada a prescrição do § 2º do artigo 165 r. citado.

Por derradeiro, não há como se utilizar a prova emprestada pelo fisco municipal, por fiscalização do I.S.S, sequiosamente suscitada pela autuada, mormente porque os elementos de convicção formadores do lucro real diametralmente díspares, aliado ao fato de aquela autoridade coatora ter exercitado a sua competência, tão-somente, com fulcros na Declaração de rendimentos do I.R.P.J., como assevera a recorrente às fls.46 de sua peça impugnatória. É consabido que a Declaração de rendimentos revela um conjunto de informações unilaterais, submissa à escrituração e documentação que a sustente. Entendo-a não bastá-la a si mesma.

Concluindo, estou convencido que o conjunto multifatoriais anteriores e supervenientes à colimação da ação fiscal e com supedâneo nos artigos 399 e 400 do RIR/80 não se opõem à decisão recorrida. Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada no que se refere a este questionamento.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Insurge-se, a recorrente, também de forma preliminar, contra a exigência fiscal relativamente ao ano-base de 1987 por não ter sido objeto de intimação inicial.

Ainda que o artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 não prescreva a obrigatoriedade de Termo de Início de Fiscalização, mesmo porque, quando inexistente, confere ao contribuinte, neste lapso temporal, o direito à espontaneidade e à arguição da decadência nos termos dos artigos 138 e 173 do CTN, pautou a autoridade fiscal, em sua ação fiscalizatória, arrimado no artigo 645 do RIR/80. Ademais, conforme fl. 1, a autoridade lançadora registrou em sua peça vestibular, que *"a presente ação fiscal poderá ser estendida para os períodos-base e exercícios não atingidos pela decadência..."*

A par do exposto, cautelarmente, em 11.08.92, às fls. 26, com ratificação expressa da recorrente, consignou-se, em Termo Fiscal, que a enchente atingira, similantemente, os mesmos documentos pertinentes ao ano-base de 1987. Face ao exposto, rejeito a preliminar argüida, neste mister.

#### QUANTO AO MÉRITO

A despeito de a base de cálculo ter sido inadequadamente contestada, mister se faz analisar a questão do agravamento dos coeficientes de arbitramento.

Reiteradas decisões deste Colegiado têm consagrado o entendimento no sentido de repudiar a Portaria Ministerial nº 22/79 como mandamento legal para proceder a tal agravamento. O fulcro da questão reside em sua revogação face ao que dispõe o artigo 25 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias ao determinar a ineficácia, após 180 dias da promulgação da Constituição, de todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Sobre o assunto, Carlos Mário Veloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal assim se manifestou, em **CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE**, Revista de Direito Público, nº 92, pág. 52:

*"A superveniência de norma constitucional revoga legislação ordinária com ela incompatível. A doutrina e a jurisprudência brasileira concebem a questão no âmbito do direito intertemporal: a legislação anterior à Constituição e com ela incompatível considera-se revogada. O Supremo Tribunal, num rol de casos, tem decidido da mesma forma conforme dá notícia Gilmar Ferreira Mendes. A questão tem grande repercussão prática, por isso que consideradas revogadas as leis anteriores à Constituição e com estas incompatíveis, os Tribunais, por suas turmas, podem deixar de aplicar a lei velha, sem necessidade de a questão ser submetida ao Tribunal Pleno, pois não haveria necessidade do quorum de maioria absoluta de votos. "*

Com efeito, a definição da base de cálculo de tributos é matéria reservada à lei (artigo 19, inciso I, da CF/69, reproduzido no artigo 150, inciso I, da CF/88). A autorização conferida ao Ministro da Fazenda, pelo Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.78, para alterar os coeficientes de arbitramento, desde que não inferiores a 15%, somente prosperou até 180 da promulgação da Carta Constitucional de 1988.

Por outro lado, não consta que o prazo constitucional a respeito fora prorrogado por lei.

Por todo o exposto, entendo impertinente a aplicação do percentual de 30%, bem como o seu agravamento para efeito de apuração do lucro arbitrado, porquanto revogada a delegação de competência ao Poder Executivo para disciplinar matéria reservada à lei (Art. 25 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias) por expressa disposição da Lei Maior. Destarte, deve ser mantido o percentual de 15%, obediente ao princípio da estrita legalidade e linearmente para todos os períodos de apuração.

Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Em relação à pretensão fiscal no que se refere à inclusão das receitas financeiras, variação monetária ativa e receita não operacional na composição da materialização do fato gerador do lucro arbitrado, insubsistente, pela inexistência de permissivo legal que as autorize. O artigo 8º do Decreto-lei nº 1.648/78, como se deflui, literalmente, do seu texto, elege a receita bruta como vetor quantificável da base de cálculo do lucro arbitrado. Tal conceito, explicitado pelos artigos 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 e 44 da Lei nº 4.506/64 - matrizes legais dos artigos 179 e § único do RIR/80, obediente à exegese estrita, não permite, estou convencido, ampliações à toda evidência de todas as luzes, por norma primária que, por princípio, não tem o condão de impor modificações ao arripio de sua fonte legal. O Supremo Tribunal Federal, quando do RE nº 187.436-8, acerca da procedência da cobrança do FINSOCIAL das empresas prestadoras de serviços, não fez distinção entre faturamento e receita bruta, concluindo, aquela Casa, que ambos denotam conceitos equivalentes. Abstraindo-se das razões, mesmo porque não presentes, de sua equipolência, infere-se, no caso, um traço comum: presença de ingresso de numerário ou crédito de caráter permanente dentro do escopo social (produto das vendas/ serviços), com a exclusão do transitório, acidental ou incerto.

É de se notar, que a resultante do produto das vendas e serviços, incluem, obviamente, custos recuperáveis, porém estritamente relacionados com tais operações, a exemplo de juros, correção monetária, impostos, gastos com publicidades etc.

Contrário-senso, as rubricas em comento, mesclando lucro não operacional (artigos 17 e 18 do Decreto-lei nr. 1.598/77) e oriundas de receitas episódicas e submissas, precipuamente, a aspectos econômicos conjunturais - flutuantes - probabilísticos, aproximariam a base de cálculo do lucro arbitrado ao conceito do lucro real, erigindo-se, a partir daí, uma conjunção de rubricas contraditórias promanando aberração legal impertinente.





Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Por outro lado, entendo cabível a adoção das receitas financeiras quando se reporte à receita bruta das instituições que têm, como objetivo fundamental e permanente, ingressos definidos pelo Decreto-lei nº 2.397, de 21.12.87 (Instituições financeiras e assemelhadas). Concluindo, como estuário, deverão ser expurgados, da base tributável, os seguintes valores: 1) - no ano-base de 1987, CZ\$ 1.455.695,00; 2) - no ano-base de 1988, CZ\$ 19.488.169,00; e 3) - no ano-base de 1989, NCZ\$ 953.183,00.

Argumenta, ainda, a contribuinte, tratar-se a tributação presente evidente confisco de patrimônio, face ao abusivo valor imposto, a ela, pela autoridade coatora, inquinando, desta forma, o disposto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Depreende-se pelo caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional, mormente o descrito pelo seu § único, ser "a ação administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional". Impende-se, pois, concluir, não ser o ato administrativo de lançamento, discricionário, pois não realizado com base em lei que autoriza - de forma mais ou menos ampla o exercício da livre manifestação de vontade do agente que o praticará. É da própria definição emanada do artigo 3º do CTN que "tributo é toda prestação pecuniária, prevista em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Portanto, o princípio da tipicidade não está adstrito à conveniência e à oportunidade da administração tributária. Ocorrendo, pois, os requisitos legais fáticos, deverá ser implementado o lançamento, sem margem de discricção, em consonância com o artigo 142 do CTN porque fundados nos artigos 150, I da Superlei e 97 da Lei 5.172/66.

O tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito, à lei editada pelo poder legislativo (art. 48, I da CF/88) consentida pela maioria de seus mandatários (Artigo 1º, § único da CF/88). Existente,



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

cumpra, por outro lado, à administração tributária exercitá-la - irrestritamente, consoante os seus postulados.

Alega, ainda, a contribuinte, que a multa punitiva ao abrigo do artigo 728, inciso II do RIR/80, não tipifica a infração, mesmo porque a declaração de rendimentos fora entregue, tempestivamente.

Evidentemente trata-se de declaração inexata consoante a correta dicção do inciso ao artigo em comento. Inexistindo registros contábeis e documentos que lastreiem as operações negociais da empresa, a hipótese é de arbitramento e não apuração com base no lucro real. Mantida a apresentação da declaração de rendimentos (fls. 4/22) a despeito de inexistência de elementos que a confirmem, caberia à recorrente reconstituir a sua escrituração contábil-fiscal em consonância com a sua obrigação acessória. Não o tendo feito, restaria à contribuinte, cumprir as suas obrigações acessórias, com base no lucro arbitrado.

Quanto à improcedência da cobrança da TRD como juros de mora/correção monetária no período de fevereiro a dezembro de 1991, alega a recorrente que a Lei nº 8.218/91, em vão convalidada pela Medida Provisória nº 297/91, fere o § 4º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Desta forma, entende a contribuinte afastável a retroação da Lei nº 8.218/91 a 04.02.91, sob pena de ofensa ao inciso III do art. 150 da CF/88. No período de 04.02.91 a 29.08.91, estaremos diante de irretroatividade da lei, ao passo que, no interregno do período de 30.08.91 a 31.12.91, diante do desatendimento ao princípio da anterioridade. Com estes argumentos requer seja conhecido e provido o recurso voluntário.

Inicialmente, mister se faz assentar que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que os juros são regidos pela lei que estiver em vigor ao longo de todo o período de tempo em que ocorrer e perdurar a mora; isto é, em cada período de



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

duração do atraso de pagamento deve ser aplicada a lei que então estiver vigorando, e não apenas a vigente quando ocorreu o vencimento ou vigente quando se der o pagamento (Decisão plenária, em 10.12.92 - RE nº 135193-4-RJ).

Ocorre que a Lei nº 8.177/91, em seu artigo 3º, inciso I, instituiu a TRD, determinando a sua incidência a partir de fevereiro de 1991; no período de 29.06.91 a 28.07.91, vigorou a Medida Provisória nº 297, de 28.06.91, com regras distintas das que vieram constar da Lei nº 8.218/91, ou seja, visava restringir a aplicação da TRD, não tendo sido, entretanto, convertida em lei, mantendo-se, pois, em decorrência, a Lei nº 8.218, em seu artigo 37 os seus efeitos apenas quanto aos fatos ocorridos durante a sua vigência, no prazo citado. Entre 30.07.91 e 28.08.91 vigorou a MP nº 298, de 29.07.91, com regras idênticas às da Lei nº 8.218. Considerada pelo STF (ADIN nº 493-0) inconstitucional a retroatividade da cobrança da TRD como taxa de juros, no período de fevereiro a julho de 1991, restabeleceu-se, pois, a partir de 01.08.91, a TRD como taxa de juros ao abrigo da Medida Provisória nº 298/91. O STF, através do ADIN nº 1.636-9, de 05.08.97, adotou o entendimento que é devida a suspensão da MP revogada até que se converta em lei a que a tenha revogado.

Destarte, esta, dotada de vigência provisória, de caráter de Lei especial, tem o condão de eficácia imediata, podendo ser emitida em caso de urgência e relevância (art. 62 CF/88). Por conceito de urgência deve ser entendido como circunstâncias que levam à necessidade de atuação imediata por parte do poder competente, sob pena de lesar-se direitos diversos. Subsistirão sempre as razões de sua promanação, salvo se explicitamente rejeitadas pelo Congresso Nacional. Por outro lado, o princípio da anterioridade inserto na CF/88, art. 150, inciso III, "b", alberga a cobrança ou majoração de tributos, uma vez que, além de obedecer às normas aplicáveis à vigência no tempo e no espaço, deve estar em perfeita correspondência com o estatuído no comando da CF/88 citado. Desta forma, não se lhe aplica a encargos moratórios, mercê da volatilidade de mercado e, por isto mesmo,



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

subordinados a efeitos econômicos conjunturais imprevisíveis. Entendê-la incabível, por improcedência, neste mister, consagrar-se-ia a antonímia do texto legal e o locupletamento de alguns em detrimento do Estado e da sociedade. Por certo, esta não é a melhor inteligência dos comandos constitucionais aqui trazidos à colagem. Face ao descrito, dou provimento parcial à questão suscitada pela recorrente, neste particular.

A parcela denominada "Diferença Tributável Apurada", refere-se ao lucro arbitrado, utilizada às fls. 34, tão-somente para, em se somando com o lucro real declarado pela contribuinte, determinar-se o montante tributável a este título.

Equivoca-se a autoridade fiscal ao somar o lucro real ao lucro arbitrado para cálculo do adicional. Em sendo a hipótese, de arbitramento dos lucros, o adicional deverá ser obtido com base, unicamente, nesta forma de apuração, ao abrigo do artigo 405 do RIR/80. Face ao explicitado, decido a que a autoridade responsável pela execução do presente Acórdão, refaça os respectivos cálculos, consoante os excedentes legais obtidos a partir desta decisão. Concluindo, deverão ser expurgadas as seguintes parcelas indevidamente inclusas na base de cálculo do adicional: a ) - no ano-base de 1987, CZ\$ 360.933,00; b ) - ano-base de 1988, CZ\$ 11.637.941,41; e c ) - no ano-base de 1989, NCZ\$ 88.665,00.

Sobre o pleito de redução da base de cálculo pela subtração da Contribuição Social, não vejo como prosperar tal rogo, por falta de previsão legal, admitindo-se pertinente nos anos-base contemplados por leis posteriormente editadas.

Por derradeiro, que se compense o imposto declarado pela recorrente, com a exigida no auto de infração, evitando-se, desta forma, dupla incidência. Alerto, entretantes, a que a autoridade competente da SRF, se for o caso, restabeleça, no conta-corrente / I.R.P.J., a cobrança do tributo em questão, remetendo o respectivo débito, se não feito, por inadimplência, à inscrição em dívida ativa.



Processo nº : 13808.001631/92-85  
Acórdão nº : 103-19.391

Deixo de apreciar os pedidos de perícia e diligência requeridos, por falta de objeto face a decisão aqui proferida.

### CONCLUSÃO

Oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no MÉRITO, dar Provimento Parcial ao recurso voluntário para equalizar o percentual de arbitramento do lucro com base na receita conhecida para 15% (quinze por cento ) para todos os anos-base em alusão; excluir da base tributável, no ano-base de 1987, o valor de CZ\$ 1.455.695,00; no ano-base de 1988, o montante de CZ\$19.488.169,00; e, no ano-base de 1989, o total de NCZ\$ 953.183,00. Recalcular os valores dos adicionais s/ o IR devido, face ao decidido; compensar os valores, a título de imposto sobre o lucro real declarado, expurgando-os, pois, dos valores devidos a esse título e constantes das respectivas Declarações de Rendimentos; excluir a exigência da TRD, no período de fevereiro a julho de 1991; e indeferir os pedidos de perícia e diligência suscitados.

Sala de Sessões - DF, em 13 de maio de 1998

NEICYR DE ALMEIDA