

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10120.003510/92-81
Recurso nº : 107.986
Matéria : IRPJ - EX.: 1991
Recorrente : COMERCIAL DE HORTIGRANJEIROS TULIDAS LTDA.
Recorrida : DRF em GOIÂNIA - GO
Sessão de : 20 DE AGOSTO DE 1997
Acórdão nº : 105-11.708

CONTA BANCOS NÃO CONTABILIZADA - Não contabilizada a conta Bancos e indemonstrado que o movimento bancário não se encontra abrangido pelos registros da conta Caixa, procedente é a desclassificação da escrita, com o conseqüente arbitramento do lucro com base na receita bruta efetivamente conhecida, que pode ser a própria receita declarada pelo contribuinte na sua DIRPJ. Impossível a utilização do montante dos depósitos bancários em virtude da limitação imposta pelo DL nº 2.471/88, art.9º.

AUTORIDADE FISCAL - Para fins da quebra de sigilo bancário prevista no art.8º da Lei 8.021/90, é o chefe imediato do servidor que iniciou a ação fiscal, conforme previsto na Portaria GB 493/68.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - Somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando pacificada na esfera judicial.

TRD - Inaplicável no cálculo de JUROS DE MORA referente ao período de fevereiro/91 até julho/91.

Preliminar rejeitada.
Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL DE HORTIGRANJEIROS TULIDAS LTDA.


ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo da exigência a parcela de Cr\$ 84.972.325,87, bem como para excluir o encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Ponsoni Anoroço, Nilton Pêss, Afonso Celso Mattos Lourenço e Victor Wolszczak (os dois primeiros excluíam da exigência tão-somente o encargo da TRD relativo ao período




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81
Acórdão nº : 105-11.708

relativo ao período de fevereiro a julho de 1991; o seguinte dava provimento integral ao recurso; o último excluía a TRD no período de fevereiro a agosto de 1991).


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


CHARLES PEREIRA NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ CARLOS PASSUELLO e IVO DE LIMA BARBOZA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81
Acórdão nº : 105-11.708

Recurso nº : 107.986
Recorrente : COMERCIAL DE HORTIGRANJEIROS TULIDAS LTDA.

RELATÓRIO

A empresa acima identificada interpõe Recurso Voluntário da Decisão de primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração de IRPJ lavrado às fls.01/90 em virtude da falta de contabilização de todo movimento bancário, inclusive receita financeira, realizado ano base 90.

Referida irregularidade ensejou a desclassificação da escrita e arbitramento do lucro (Cr\$ 93.008.063,22) à base de 15% da receita bruta obtida através dos extratos bancários (Cr\$ 620.053.754,87), conforme demonstrativo anexado ao Auto de infração.

Os motivo de fato e de direito argüidos nas impugnações de fls..92/105 que permaneçam sendo questionados no recurso fls. 122/136, bem como os pontos de discordância, razões e provas apresentadas, assim como a contestação fiscal de fls.107/109 e os fundamentos da decisão recorrida, fls.111/117, serão examinados no meu voto.

Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke at the end, positioned below the word 'Relatório.'

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81
Acórdão nº : 105-11.708

VOTO

Conselheiro CHARLES PEREIRA NUNES, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

A defesa desenvolve-se em duas linhas de argumentação:

a) como preliminar argüi quebra do sigilo bancário antes de instaurado o processo e sem as demais formalidades legais, tornando-as provas obtidas por meios ilícitos e, b) no mérito argüi a impossibilidade de utilização exclusiva dos extratos bancários obtidos para arbitrar o lucro tributável, contrariando o que vem dispondo os Tribunais.

Na seqüência examinemos inicialmente a questão relativa à quebra do sigilo bancário.

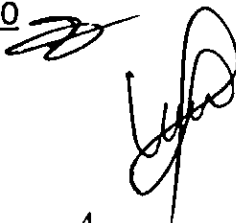
Embora a recorrente argumente contra a inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário, esse ponto não merece ser examinado pois ela mesma acaba por reconhecer que há um procedimento legal, se conformando, portanto, com a inconstitucionalidade mas questionando o procedimento.

A alegativa é que houve um simples pedido do Chefe da Fiscalização aos bancos em 10.07.92, antes mesmo da recorrente ter prestado as informações preliminares solicitadas no Termo de Início de Fiscalização datado de 01.07.92.

A autoridade julgadora *a quo* esclareceu que o acesso da fiscalização às informações bancárias foi garantido pelo art.8º da Lei 8.021/90 e a Portaria GB nº 493/68 estabelecia o procedimento.

Vejamos o que estabelece os dispositivos citados:

Lei 8.021/90



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81

Acórdão nº : 105-11.708

Art.8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos das contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art.38 da Lei 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Como se observa, a lei citada no ofício remetido ao banco, que permite a quebra do sigilo bancário mediante solicitação da autoridade fiscal, tem como única condição o fato de já ter sido iniciado, previamente, o procedimento fiscal. Como é da essência de toda lei, esta também goza da presunção de constitucionalidade até que tenha seus efeitos afastados ou revogados, o que não é o caso presente. E por isso mesmo a solicitação foi atendida pelo banco. Até esse ponto inexistente qualquer ilicitude na aquisição dos extratos bancários em referência.

Mas o Parágrafo único do artigo 8º remete às normas expedidas pelo Ministério da Fazenda o procedimento para solicitação/fornecimento das informações, inclusive fixando prazos e penalidades. Dentre estas normas encontra-se a seguinte dirigida à fiscalização:

Portaria GB nº 493/68

I - o exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos nas instituições financeiras, para efeito de fiscalização de tributos federais, dependerá de autorização em cada caso específico, em despacho de autoridade competente, circunstância que se mencionará na intimação escrita (Lei 4.595/64, art.38, §§ 5º e 6º, combinados com o art.197 do CTN);

II - as informações e quaisquer esclarecimentos, bem como cópias de contas correntes de depositantes e outras pessoas que tenham relações com as instituições financeiras, serão, mediante ofício, solicitados àqueles estabelecimentos por uma das autoridades competentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81

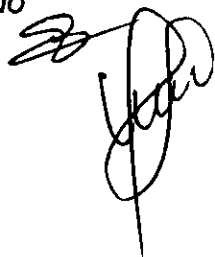
Acórdão nº : 105-11.708

III - o Auditor-Fiscal interessado, justificando a necessidade do exame pretendido ou dos informes e esclarecimentos indispensáveis à fiscalização dos tributos federais, solicitará a competente autorização a uma das autoridades fiscais mencionadas no item I, a que for subordinado, e instruirá o pedido com a prova da instauração do processo fiscal; considerando-se instaurado o processo fiscal com a lavratura do termo de início de fiscalização, procedimento ou ação fiscal. (grifos meus)

O item I trata de exames *in loco* feitos diretamente nas instituições financeiras iniciados através de intimação expedida pelo próprio fiscal com prévia autorização específica do seu chefe, o item II trata das informações/esclarecimentos solicitadas através de ofício expedido diretamente pelo chefe e o item III trata de ambos os casos quanto ao momento e a forma como deve ser a comunicação/solicitação do fiscal para que seu chefe autorize ou proceda ele próprio, nos termos do item II, a intimação/ofício dirigida ao banco.

Pelo exame do ofício de fl. 13 é evidente que estamos tratando de um caso cuja hipótese encontra-se no item II acima e na Lei 8.021/90, onde a condição da existência de prévia lavratura do termo de início foi atendida. O fato do ofício ter sido expedido antes do contribuinte responder às solicitações feitas no Termo de Início em não macula o procedimento acima determinado. Na realidade o termo de início marca a presença da fiscalização no estabelecimento com o conhecimento do contribuinte, e isso é o que interessa à lei.

Por último, o fato da autoridade competente ser o Chefe da Fiscalização encontra-se em consonância com a explicação dada no item III quando determina que o fiscal deve se reportar para informar o andamento da fiscalização e pedir "*a competente autorização a uma das autoridades fiscais mencionadas no item I, a que for subordinado*"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81
Acórdão nº : 105-11.708

Certamente a recorrente entende que a autoridade competente seja somente o chefe da repartição, mas tal exigência não consta no citado dispositivo, sua indicação é justamente ao contrário, basta que haja subordinação hierárquica entre o fiscal e quem tem poder para autorizar seus atos. Observe-se que no direito administrativo autoridade fiscal é quem estar investido do poder para fiscalizar. Nesse sentido o próprio fiscal é uma autoridade fiscal. No caso de quebra de sigilo bancário, está autoridade fica restringida sob uma condição suspensiva até que seu superior hierárquico implemente a condição autorizando sua ação fiscal específica. Observe-se ainda que se o chefe da fiscalização tem poderes para autorizar a intimação de bancos ele próprio possui esse poder podendo exercê-lo diretamente *in loco* ou através de ofício. Com essas ponderações, rejeito a preliminar suscitada por entender que os extratos bancários são provas adquiridas lícitamente que permitem ao fisco desclassificar a escrita da empresa ou caracterizar omissão de receita, conforme veremos a seguir.

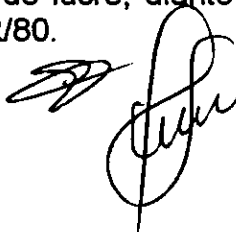
No MÉRITO, verifica-se o seguinte:

Como vimos a recorrente argüi a impossibilidade do fisco utilizar exclusivamente extratos bancários para arbitrar o lucro tributável, contrariando o que vem dispondo os Tribunais e mesmo o art. 9º do Decreto-lei nº 2.471/88 mandou cancelar os débitos do IR arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários.

Argumenta ainda que os depósitos ou créditos feitos nas contas bancárias em valores superiores aos declarados não refletem, obrigatoriamente, rendimentos omitidos sem que haja outros indícios concludentes.

Por sua vez a autoridade julgadora *a quo* entendeu que:

"A ausência de registro de movimento bancário e de receitas financeiras compromete a força probante da escrituração, tornando-a imprestável para apurar o lucro real. Nesta condições justifica-se a desclassificação da escrita fiscal pela fiscalização com o subsequente arbitramento do lucro, diante do estatuído nos artigos 399, inc. I e 400 do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81

Acórdão nº : 105-11.708

Foi o que ocorreu no caso vertente. Não se trata, pois de tributação por omissão de receita e nem está calcada isoladamente em depósitos bancários, uma vez que houve análise conjunta de todos os dados disponíveis pela fiscalização.”

Inicialmente verificamos que a recorrente e a autoridade julgadora de primeira instância concordam que os valores constantes em comprovantes de depósitos ou extratos bancários não podem ser caracterizados e utilizados como omissão de receita sem outros elementos de convicção.

Só a título de informação, fazemos uma digressão para lembrar que a tendência de caracterizar a hipótese sob análise como omissão de receita somente foi normatizada pelo art. 42 da Lei 9.430/96 e, por tratar-se agora de presunção legal não necessita mais de outros elementos de convicção diferentes da simples falta de documentos hábeis e idôneos fornecidos pela empresa comprovando que a origem de tais recursos é de receitas escrituradas ou estranha às atividades da empresa.

No caso presente a fiscalização parece também ter entendido que à época não tinha respaldo legal para caracterizar o fato como omissão de receita pois não autuou a empresa por esse motivo e sim por considerar que, em virtude da falta de contabilização da conta bancos, sua escrituração não atendia a forma preceituada nas leis comerciais e fiscais tornando-se assim imprestável para determinar o lucro real.

Essa consideração, já esclarecida pela autoridade *a quo* na transcrição que fiz acima, me parece, perfeitamente legal e encontra ressonância nesse Conselho mesmo após a edição do DL 2471/88 por não contrariá-lo, senão vejamos:

CONTA BANCOS NÃO CONTABILIZADA - Não contabilizando a requerente a conta Bancos e indemonstrando que o movimento bancário não se encontra abrangido pelos registros da conta Caixa, procedente é a desclassificação da escrita, com o conseqüente arbitramento do lucro (Ac. 1º CC 101.801-81.054/91. No mesmo sentido, v. Ac. 101.82.024/91)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81
Acórdão nº : 105-11.708

Assim sendo, tenho como correta a desclassificação da escrita, nos termos do artigo 399 do RIR/80, com o conseqüente arbitramento do lucro a ser tributado.

DA BASE DE CÁLCULO ADOTADA PARA ARBITRAMENTO

Conforme determina o art.400 do RIR/80, a base de cálculo para arbitramento do lucro é a receita bruta conhecida.

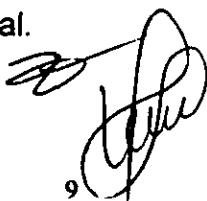
No caso sob exame, entendo que a receita bruta conhecida não é o montante de Cr\$ 620.053.754,87 levantado pela fiscalização somente com base nos depósitos bancários. Esse montante seria apenas um valor presumido de receita bruta uma vez que nele foi incluída a parcela correspondente à "OMISSÃO DE RECEITA" calculada pela diferença entre Cr\$ 620.053.754,87 e Cr\$ 535.081.429,00 (receita declarada) que resulta em Cr\$ 84.972.325.87.

Ora, já vimos acima que à época da ação fiscal não havia respaldo legal para caracterizar omissão de receita apenas com base em depósitos bancários incomprovados. Assim sendo a presumida omissão de receita, não pode ser levada à base de cálculo do arbitramento como receita conhecida, nem tributada isoladamente como receita omitida a 50% nos termos do § 6º do mesmo artigo 400.

Nesse caso qual seria a receita bruta conhecida? Claro que é a receita reconhecida (conhecida novamente, afirmada, confirmada) pela própria empresa na sua declaração de IRPJ (Cr\$ 535.081.429,00).

Vejamos o que diz o Ac. 1º CC 101-76.435/86:

BASE DE CÁLCULO (PREFERÊNCIA PELA RECEITA BRUTA) - O arbitramento deve ter por base a receita bruta preferencialmente, de sorte que a adoção da receita declarada pela própria empresa não pode ser questionada por ela, salvo se comprovada a sua inexatidão. Inexistindo arbitramento condicional, o regular lançamento efetuado pela autoridade administrativa só pode ser modificado ou extinto através de uma das formas estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10120.003510/92-81
Acórdão nº : 105-11.708

Resta observar que na receita bruta levantada pela fiscalização, além da receita declarada pela própria empresa existe ainda uma outra parcela conhecida que são as receitas financeiras, todavia as mesmas já foram tributadas na Fonte conforme demonstrativo de fls. 14.

Em comentário final sobre o Decreto-lei nº 2.471/88, repete-se que o mesmo não é aplicável à desclassificação da escrita, porque aqui os depósitos bancários estão sendo utilizados apenas como prova inafastável da movimentação bancária realizada totalmente à margem da contabilidade, sem escrituração da conta BANCOS, desacreditando assim a apuração do lucro real, conforme já tinha sido alertado o contribuinte por ocasião da intimação de fls. 11.

Por outro lado, o mesmo DL afasta a tributação da suposta omissão de receita, tal como ocorre quando o auto de infração é fundamentado no artigo 181 do RIR/80, que trata da omissão de receita e da "possibilidade" dessa receita ser arbitrada com base nos extratos bancários.

Assim sendo deve ser excluído da receita bruta apurada *ex officio* o valor de Cr\$ 84.972.325,87, correspondente à diferença entre Cr\$ 620.053.754,87 e Cr\$ 535.081.429,00.

Esclareça-se que na execução pode ser pleiteada a compensação do imposto eventualmente já recolhido em virtude da declaração de IRPJ/91 de fls. 02/06 e o imposto ora apurado.

DA TRD

A recorrente alega inconstitucionalidade da Lei 8.218, 29.08.91 (juros de mora cobrados com base na TRD).

Somente a título de subsidiar os esclarecimentos vejamos o que diz PARECER PGFN/CRJN Nº 638/93:

55. A Lei nº 8.177, de 1º.3.91, proveniente da Medida Provisória nº 294, de 31.1.91, no seu art.9º, determinava a incidência, a partir de fevereiro de 1991, da TRD sobre impostos, multa e demais obrigações fiscais e parafiscais, desde a data da materialização da hipótese de incidência até o vencimento da obrigação.
56. Emergiram, então, decisões do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a TR e a TRD não poderiam ser usadas com indexadores ou índices de correção monetária; mas, por representarem remuneração de capital, tinham a natureza jurídica de juros;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81

Acórdão nº : 105-11.708

assim não deveria a TRD incidir sobre débitos fiscais antes do vencimento, uma vez que não estaria, ainda, caracterizada a mora do devedor.

57. Diante desse fato, a lei nº 8.218, de 29.8.91, no seu art.3º, restringiu o critério da utilização da TRD em relação às obrigações fiscais; assim, o seu art.3º estatui, que sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e o Instituto Nacional do Seguro Social incidirão **juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento.**

58. Ademais, o art. 3º da Lei nº 8.218, admitindo a insubsistência do critério, fez prevalecer o novo regime, inclusive em caráter retroativo, ao dar nova redação do art.9º da lei nº 8.177/91, que passou a ser o seguinte:

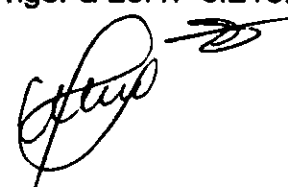
"Art. 9º. A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de garantia do Tempo de Serviço - FGTS..."

Tem se consolidado nos Tribunais Administrativos o entendimento de que arguição de inconstitucionalidade de lei não deve ser apreciada, a menos que já exista manifestação do Supremo Tribunal Federal uniformizando a matéria questionada.

A jurisprudência trazida pela defesa refere-se ao uso da TRD como indexador, o que não é o caso sob exame, pois estamos tratando de juros de mora.

No entanto, sem perquirir sobre a alegada inconstitucionalidade da lei, esse Conselho tem rejeitado o caráter retroativo da aplicação dos JUROS DE MORA expresso no item 58 do Parecer da PGFN acima transcrito, assim sendo o inconformismo da recorrente contra a TRD pode ser considerada válida e oportuna, devendo receber o tratamento nos limites do decidido através do Acórdão CSRF/01-1.773, de seguinte teor:

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10120.003510/92-81
Acórdão nº : 105-11.708

Esclareça-se que os juros de mora devem ser cobrados aplicando-se a TRD nos períodos de agosto/91 até 31/12/91 e, nos períodos anteriores ao mês de agosto/91 e posteriores a dezembro/91, cobrados a razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração, de acordo com o artigo 726 do RIR/80 e Lei 8.383/91, art.59, § 2º.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da receita bruta apurada *ex officio* o valor de Cr\$ 84.972.325,87, bem como excluir da exigência o cômputo da TRD no período fevereiro a julho de 1991, conforme acima esclarecido.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 1997.


CHARLES PEREIRA NUNES

