

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo no. 10040/000.867/92-21

Acórdão no. 108-02.099

Sessão de : 04 de julho de 1995.

RECURSO NO.: 107.943 - IRPJ - EXS: DE 1989 e 1991.

RECORRENTE : COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS DAL POZZO LTDA.

RECORRIDO : DRF EM PONTA GROSSA - PR

/vjvc

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPOSITOS BANCÁRIOS: É ilegítima a exigência do imposto de renda, com base apenas em movimentação financeira atestada por extratos ou depósitos bancários, sem outra prova da efetiva omissão (Súmula 182, do extinto TFR)


PROVISÕES - DEDUTIBILIDADE: Somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária.

ENCARGOS DA TRD: Face ao princípio da irretroatividade das normas, admitida a aplicação da TRD, como juros de mora, somente a partir do mês de agosto/91, quando da vigência da Lei nr. 8.218/91.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS DAL POZZO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência relativa ao exercício de 1989, bem como afastar a incidência, na exigência do exercício de 1991, da parcela 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.

 Sala das Sessões (DF), em 04 de julho de 1995


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.

Processo no. 10940/000.367/92-21

Acórdão no. 108-02.099



JOSE ANTONIO MINATEL

- RELATOR

VISTO EM MANGEL FELIPE REGO BRANDAO
SESSAO DE: 25 AGO 1995

- PROCURADOR DA FAZENDA NA-
CIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, RICARDO JANCOSKI, RENATA GONÇALVES PANTOJA, MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA.



PROCESSO Nº 10940-000.367/92-21 - ACÓRDÃO Nº 108-02.099

- até 1.987 a recorrente era microempresa, sendo o ano de 1.988 o primeiro período de apuração do lucro real, fato que motivou várias alterações em seu sistema contábil;
- a fiscalização não efetuou cruzamentos entre os vários saques e depósitos das diversas contas consideradas;
- há jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, citando o Acórdão da CSRF nº 01-0.479, assim como súmula do TFR (nº 182), que afastam esse tipo de arbitramento;
- o art. 9º, inciso VII, do Decreto-lei 2.471/88, traduz verdadeira proibição de novos lançamentos com base em extratos bancários;
- há erro na base tributável, com soma indevida de saldos com depósitos, não consideração de cheques que foram devolvidos e redepositados, assim como não foram consideradas a receitas não operacionais para o confronto efetuado.

d) em relação à glosa das provisões, asseverou que:

- o artigo 222 do RIR/80 assegura a dedutibilidade da provisão para ICMS do estoque, no contexto das provisões para ajuste de custos de ativo;
- o artigo 73, do Decreto 5.012, de 09.04.89, do Estado do Paraná, autoriza a constituição dessa provisão, que está em consonância com o disposto na IN-SRF 51/78 e PN-CST 104/78;
- a provisão para pagamento dos serviços prestados pela Panta Rey decorre de contrato escrito, para processamento de toda contabilidade do ano de 1.990, à razão de 1.300 BTNF por mês processado, mais uma parcela relativa ao mês de balanço (13º), encaixando tais gastos na competência de 1.990, sendo irrelevante que a prestadora só tenha faturado os serviços e recebido o preço no ano seguinte.

Constam, ainda, dos autos:

- às fls. 294 - pedido de autorização do fiscal autuante, ao chefe da fiscalização, para reexame do auto e lavratura de termo complementar (sem qualquer despacho da autoridade);
- às fls. 295 - pedido de complemento da impugnação, com juntada de razões contra a exigência da TRD na cobrança do crédito tributário no ano de 1.991 (fls.296/306);
- às fls. 351 - termo complementar lavrado pelo autuante, seguido de novo auto de infração juntado às fls. 352/357, para reduzir a base de cálculo dos depósitos bancários (omissão de receitas) para Cz\$ 53.394.826,15, e agravar a exigência do IR-Fonte inserida no processo reflexo, reabrindo-se oportunidade para nova impugnação;
- às fls. 360/362 - nova impugnação da autuada, onde reitera suas considerações já expendidas originalmente, adicionando pedido de compensação do IR-Fonte incidente sobre as aplicações financeiras.

A autoridade de primeira instância decidiu o feito, afastando as preliminares de nulidade por impertinentes e, no mérito, manteve integralmente o lançamento já retificado, pela decisão juntada às fls. 388/394, assim ementada:

Jom

God

PROCESSO Nº 10940-000.367/92-21 - ACÓRDÃO Nº 108-02.099

“OMISSÃO DE RECEITA

Legítima a tributação fundamentada em depósitos bancários efetuados em conta corrente, mantidos fora dos registros contábeis, com o (sic) agravante de não terem suas origens demonstradas.

PROVISÃO PARA ICMS

Incabível a reversão da provisão para ICMS, diretamente para a conta de Lucro ou Prejuízo Acumulado, sem passar por conta de resultado.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Comprovada a omissão de receita é inadmissível que se considere o Imposto de Renda Retido na Fonte, oriundo de tal irregularidade. Não há como vincular a fonte aos rendimentos omitidos.

COBRANÇA DA TRD COMO JUROS DE MORA

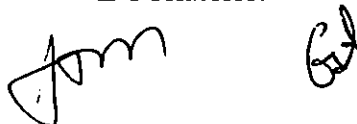
A cobrança da TRD é procedimento vinculado à norma legal.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Cientificada da decisão, em 04.02.94 (sexta-feira), interpôs a autuada recurso voluntário protocolizado em 07.03.94, deduzindo suas contrariedades às fls.399/416, assim resumidas:

- a) preliminar de ilegitimidade de lançamento com base em extratos ou depósitos bancários;
- b) no mérito, repete os argumentos expendidos na impugnação quanto ao item da omissão de receitas, adicionando quanto às provisões:
 - que também não procede o argumento da decisão, de ter sido a provisão revertida para conta patrimonial;
 - que a orientação contida na Pergunta nº 195, do Manual de Perguntas e Respostas -IRPJ, de 1.990, agasalha o procedimento adotado pela recorrente na provisão para ICMS do estoque, inexistindo prejuízo ao Fisco;
 - que os serviços contratados com a Panta Rey são dedutíveis pelo regime de competência;

É o relatório.



Recurso nº 107.943
Processo nº 10940.000367/92-21

Acórdão nº 108-02.099

V O T O

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - relator:

Recurso tempestivo e que preenche as formalidades legais, pelo que dele tomo conhecimento.

A preliminar suscitada em grau de recurso, de ilegitimidade de lançamento com base em extrato ou depósito bancário, por se confundir com o exame de mérito, será apreciada naquela oportunidade. As demais, suscitadas na fase da impugnação, além de não traduzirem qualquer vício que pudesse macular o ato, estão superadas pela prematura retificação do auto de infração pelo atuante.

No mérito, escorado no art. 145 do CTN, registro meu entendimento no sentido de que, instaurado o contencioso pela pronta impugnação do sujeito passivo notificado do lançamento, não tem competência o fiscal atuante para alterar o lançamento anterior, lavrando outro auto de infração para consertar os erros apontados na impugnação. A manifestação fiscal deve ser meramente opinativa, cuja tarefa decisória está reservada à autoridade de primeira instância, sob pena de total subversão do ordenamento jurídico processual, transformando o agente lançador em único juiz dos seus próprios atos.

No caso presente, se era procedente a objeção de que a omissão de receitas, pela diferença entre os depósitos bancários e o valor das vendas registradas, montava Cz\$ 53.394.826,15 (fls. 351), e não Cz\$ 79.374.167,95, como constou originalmente da autuação, cabia ao atuante, tão-somente, informar nos autos os fundamentos da sua concordância para essa alteração, para que o julgador pudesse sopesá-los e decidir o conflito. Jamais alterar, ao seu talante, lançamento pendente de julgamento !

É imperioso concluir que, se é possível reduzir a base tributável de 79 para 53, de forma definitiva, poder-se-ia, também, reduzi-la a zero, com o conseqüente aniquilamento do crédito tributário ou cancelamento do lançamento por conta do próprio atuante, forma de exoneração que afasta, inclusive, a incidência da regra do recurso de ofício !

Penso que não é possível pactuar com tamanha impropriedade, e por esta razão é que peço licença aos meus pares, para deixar consignada a minha repugnância a procedimentos dessa natureza, uma vez que não vou me utilizar desses fundamentos na exteriorização do meu voto, para solução do litígio.



PROCESSO Nº 10940-000.367/92-21 - ACÓRDÃO Nº 108-02.099

Partidário que sou da economia processual, em vez de propugnar pela anulação dos atos praticados após a primeira impugnação, e conseqüente remessa dos autos à repartição de origem, para que aquela autoridade decida sobre o litígio originalmente instaurado, passo a admitir, em defesa da relevância material em detrimento da forma, que o segundo auto de infração, pela sua flagrante nulidade, se constitui em mera proposta da fiscalização, acatada pela autoridade julgadora ao confirmar a redução da base tributável, pela decisão de fls.388/394 que, neste sentido, reporta-se ao primeiro auto.

Tranqüiliza-me o respaldo oferecido pelo § 3º, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72, inserido no Processo Administrativo Fiscal pelo art. 1º, da Lei 8.748/93, ao estabelecer que *“quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”*.

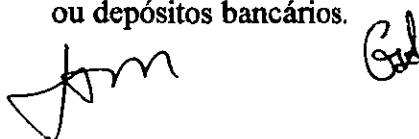
O preceito transcrito amolda-se, integralmente, ao caso concreto, uma vez que não vejo possibilidade de sustentação da exigência de imposto de renda, sobre omissão de receitas apurada, exclusivamente, pela diferença entre a soma dos depósitos bancários realizados pela recorrente, em diversas contas, com a receita das vendas registradas.

Não há nos autos qualquer outro indicativo que autorize inferir a prática da omissão de receitas, que pudesse legitimar o arbitramento encetado pela fiscalização. Mesmo a movimentação financeira, através de contas bancárias mantidas em nome dos sócios, que foram adicionados aos depósitos efetuados em nome da pessoa jurídica, não conseguiu demonstrar a fiscalização tratem-se de recursos mantidos à margem da contabilidade, uma vez que os utilizava para pagamentos de suas obrigações, cujos registros contábeis não foram impugnados pela auditoria fiscal.

Procedimentos dessa natureza, de há muito têm sido espancado pelos nossos tribunais, resultando na elaboração da Súmula nº 182, ainda do extinto Tribunal Federal de Recursos, do seguinte teor:

“É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.”

Curvando-se a esse entendimento, houve por bem o legislador ordinário generalizar a sua aplicação, editando norma prevista no inciso VII, do art. 9º, do Decreto-lei 2.471/88, que determinava o cancelamento do crédito tributário, constituído com base exclusiva em extratos ou depósitos bancários.

Two handwritten signatures are present at the bottom of the page. The one on the left is a stylized signature, possibly 'Jm', and the one on the right is a signature that appears to be 'Ged'.

PROCESSO Nº 10940-000.367/92-21 - ACÓRDÃO Nº 108-02.099

Embora seja inquestionável que tal decreto-lei só se aplica a créditos tributários constituídos anteriormente a sua edição, "*pois não se cancela o que não existe*" (Acórdão da CSRF nº 01-1.110/91), é inegável que o mandamento legal está determinado a cumprir uma outra função educativa relevante, qual seja, de alertar as autoridades encarregadas da administração tributária que se abstenham de utilizar o simplório método do arbitramento de receitas sonegadas, com base, exclusivamente nos depósitos ou extratos bancários, sob pena de se perpetuar a impropriedade já apontada pelo Poder Judiciário.

Ressalto que não me repugna que a receita omitida seja mensurada com base na movimentação financeira, atestada pelos depósitos ou extratos bancários, desde que devidamente comprovada a prática da omissão, por outros mecanismos subsidiários. O que não é tolerável é considerar a movimentação dos extratos ou depósitos, como única prova da acusação de omissão.

No tocante às glosas da Provisão do ICMS do estoque, e da Provisão para pagamento de Serviços devidos à Panta Rey, não merece reparos o trabalho fiscal.

Quanto à primeira (ICMS NO ESTOQUE) porque, contrariamente ao que alega a recorrente, o PN-CST nº 104/78 fixou entendimento no sentido da impropriedade da referida provisão, a partir do registro destacado do imposto a recuperar, sem interferência nos custos, regra em vigor desde 1.978. Também a alegada pergunta 195, do livreto "Plantão Fiscal/90" não socorre a autuada, uma vez que a autorização ali contemplada, de admissão de "qualquer que seja o procedimento contábil", pressupõe demonstrar o critério da valorização do estoque inventariado, para que permita aferir o comando final ali escrito, "obedecido o preceito legal determinado." Demonstrado o inventário, de forma globalizada, às fls. 104/105, é impertinente a alegação.

Ademais, a questão nº 193, do mesmo livreto, é taxativa ao esclarecer que "*é inadmissível, para qualquer pessoa jurídica, a formação de provisão para ICMS contido nos estoques, já que este (estoque inventariado), deve figurar no balanço livre de impostos recuperáveis, ou seja, sem a parcela de ICMS.*"

Merece desprezo a simplória alegação de que há decreto do Estado do Paraná, autorizando essa provisão, uma vez que compete só a legislação tributária federal fixar regra de dedutibilidade para cálculo do imposto de renda, não tolerando o Sistema Tributário qualquer regra de invasão de competência. Também é inaplicável ao caso a regra do artigo 222, do RIR/80, que trata da provisão para ajustes de custos de bens do ativo, uma vez que é mandamento restrito para ajustes a valor de mercado, quando esse ajuste é determinado por lei, preceitos não aplicáveis ao estoque de mercadorias da recorrente.



PROCESSO Nº 10940-000.367/92-21 - ACÓRDÃO Nº 108-02.099

Também é legítima a glosa da segunda provisão constituída, para pagamento de serviços contábeis, por ser totalmente indedutível, porque não autorizada pela legislação (art. 220 do RIR/80). Confunde a recorrente regime de competência - lapso de tempo em que ocorre a efetiva prestação dos serviços contratados -, com período de abrangência - espaço temporal da amplitude, ou extensão dos serviços. A contratação da Panta Rey para processamento de todos os documentos contábeis relativos aos doze meses do ano de 1.990 é o período de abrangência, cuja despesa só é dedutível no ano de 1.991, época em que incorreu a autuada na despesa e os serviços foram efetivamente prestados, tanto que, corretamente, só foram faturados pela contratada na medida da efetiva prestação. Essa assertiva é confirmada pelos documentos de fls. 484/494, e registro do livro diário na Junta Comercial do Paraná, concluído em 11/07/91 (fls. 520).

Por último, resta o exame do pleito da recorrente que alega ilegalidade da exigência da TRD, no exercício de 1.991.

Vejo que a matéria já foi objeto de exame pela colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais que, no julgamento do Recurso RD/ nº 101- 0.981, em sessão de 17 de outubro de 1994, por unanimidade de votos, selou administrativamente a controvérsia relativa à questionada aplicação da TRD, pelo Acórdão nº CSFR/01-1.773, assim ementado:

“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. Recurso Provido.”

Curvo-me ao pronunciamento da mais alta Corte deste Tribunal Administrativo e, para assegurar uniformidade de tratamento na apreciação da mesma matéria, peço vênica para adotar as razões expendidas pelo ilustrado conselheiro relator naquele voto, especialmente no tocante ao primado do princípio da irretroatividade das normas, cuja essência está traduzida na ementa acima transcrita.

De todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação a parcela remanescente relativa a omissão de receitas com base em extratos bancários, no exercício de 1.989, período-base de 1.988, no valor de Cz\$ 53.394.826,15, prosseguindo-se a cobrança do crédito tributário relativo ao exercício de 1.991, período-base de 1.990, com exclusão da TRD excedente de 1% (um por cento), no período de fevereiro a julho de 1.991.

Brasília, 04 de julho de 1995


JOSE ANTONIO MINATEL - relator

CS