



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Recurso nº. : 147.233
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 2001 a 2003
Recorrente : CEREALISTA CABELLA LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 21 DE JUNHO DE 2006
Acórdão nº. : 108-08.895

CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa decidir sobre a legalidade ou a constitucionalidade dos atos emanados dos Poderes Legislativo e Executivo.

PAF – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – Os princípios são as diretrizes que devem ser observadas pelo administrador tributário. A constituição traz em si normas e princípios jurídicos vinculantes que apontam o sentido no qual a decisão deve seguir.

PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

PAF – AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - LUCRO ARBITRADO – A falta de apresentação dos Livros e documentos fiscais, bem como a falta de contabilização de movimentação bancária, representam motivos suficientes para arbitramento do lucro, mormente, quando os valores declarados ao fisco representaram, apenas, em torno de 5% dos valores depositados em bancos no período.

IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO – O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real parte do lucro líquido do exercício que ajustado fornece o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.

IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – BASE DE CÁLCULO – O art. 51, caput, da Lei n.º 8.981/95 determina que a incidência do percentual de arbitramento recairá sobre o somatório das receitas, declaradas e omitidas, quando prescreve que o lucro arbitrado será determinado com base na receita bruta conhecida, descabendo a pretensão da recorrente para que o arbitramento se utilizasse do artigo 535 do RIR/1999, que diz respeito aos casos onde a receita bruta não é conhecida.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895
Recurso nº. : 147.233
Recorrente : CEREALISTA CABELLA LTDA.

OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS – A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo .

PAF – PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO – CPMF – ART. 11 § 3º DA LEI 9311/96 – REDAÇÃO DA LEI 10174/01 – APLICABILIDADE – Se a fiscalização detectou movimentação bancária não registrada na contabilidade, e se não houve apresentação de qualquer informação além das DIPJ entregues, correto o procedimento de arbitramento dos lucros. A receita bruta conhecida através dos depósitos bancários não justificados, informações obtidas através da CPMF, é passível de utilização para fins de constituição do crédito tributário.

IRPJ, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E COFINS - EX.: 2000 / 2002 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Constatada pela fiscalização conta bancária em nome do Sujeito Passivo, à margem da receita declarada, e se após regular intimação este não logra explicar a origem dos depósitos bancários existentes em seu nome e inexistentes nos registros contábeis, não se pode aplicar a regra do art. 9º, VII, do DL 2.471/88, nem a Súmula 182 do antigo TRF, visto que, neste caso, o artigo 42 da Lei 9430/1996 alterou a legislação de regência da matéria, invertendo o ônus da prova. É de considerar-se também que o dispositivo referido só se aplica aos casos pretéritos, anteriores a 1988, ano da edição do Decreto-lei porquanto, como decidido pela CSRF, não se pode cancelar o que inexistente.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

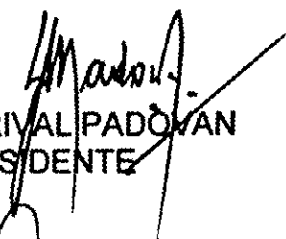
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CEREALISTA CABELLA LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895
Recurso nº. : 147.233
Recorrente : CEREALISTA CABELLA LTDA.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 28 JUL 2006

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: KAREM JUREIDINI DIAS, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente Convocado) e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895
Recurso nº. : 147.233
Recorrente : CEREALISTA CABELLA LTDA.

RELATÓRIO

Contra CEREALISTA CABELLA LTDA., já qualificada, foi exigido o imposto de renda das pessoas jurídicas conforme fls. 185/197, no valor total de R\$1.281.772,80; PIS fls. 203/211, R\$ 364.529,47; COFINS, fls. 212/221, R\$ 1.682.445,71; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 222/232 no valor de R\$ 578.704,18, fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 234 a 241, informou o autuante que na resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 04/05; a fiscalizada tentou justificar a falta de entrega dos documentos constantes de sua escrita fiscal e contábil do período, em virtude de fenômeno climático ocorrido na cidade, em março de 2004, denominado “Furacão Catarina”.

Cotejando as receitas informadas nas DIPJ, frente aquelas referentes à CPMF, verificou significativa diferença. Ante à impossibilidade arguida para apresentação dos documentos bancários, foram emitidas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira aos bancos Bradesco, Banco do Brasil, Safra, Besc e Santander (fls. 21 a 23).

Houve reintimação quanto aos itens referentes ao Termo de Início de Ação Fiscal explicando que o não atendimento incorreria na previsão contida no art. 530 do RIR/99, art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, o arbitramento do lucro. Na primeira tentativa de encaminhar o referido termo, por via postal, informou os correios a recusa do destinatário de receber a correspondência (fls. 37/38). A entrega se consumou na segunda tentativa (fl. 39), cuja resposta ratificou a inicialmente fornecida (impossibilidade material de atender à intimação, frente ao temporal que levou consigo todos os documentos requisitados).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

A partir de cópias de extratos bancários fornecidas pelas instituições financeiras (anexos I, II, III, e IV), diferenças significativas entre as receitas declaradas e a movimentação bancária foram verificadas. O autuante intimou a Empresa a esclarecer a origem dos recursos depositados, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea (fls. 49 a 102). A resposta seguiu a mesma antes mencionada.

Os valores depositados nas contas bancárias mantidas pela empresa, cuja origem não foi devidamente comprovada, serviram de base para o lançamento, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96. (Neste item houve a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, processo administrativo nº 11516.003282/2004-45, em apenso).

Verificou, por fim, a falta de realização de lucro inflacionário acumulado, diferido, também objeto do lançamento.

Impugnação às fls. 248 a 271, acompanhada dos documentos de fls. 273 a 340, onde iniciou arguindo ilegalidade e inconstitucionalidade da ação fiscal levada a termo em razão da quebra do sigilo bancário, linha na qual expendeu vasto arrazoado doutrinário transcrevendo jurisprudência que secundaria sua conclusão.

A presunção fiscal não poderia ser fato gerador de obrigação tributária. Neste sentido, transcreveu texto de Ives Gandra, no qual este afirmara (fl. 266) que em "verdade os depósitos bancários isoladamente considerados não são indícios veementes para permitir o lançamento do Imposto de Renda, devendo ser corroborados por outros elementos para induzir a presunção *hominis* de ocorrência de fato gerador".

Também não caberia o comando do art. 44 do CTN, que estabeleceu que a "base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis". Esta "base de cálculo a que se refere o dispositivo acima, a rigor, não é presumida a partir da teoria civilista das



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81

Acórdão nº. : 108-08.895

presunções, que pressupõe chegar-se a uma verdade desconhecida pelos elementos conhecidos de verdade".

A base de cálculo a que se refere o art. 44 do CTN, real, arbitrada ou presumida é uma base de cálculo conhecida, podendo o sujeito passivo escolhê-la, seja pelos acréscimos da renda e proventos regularmente contabilizados, seja pela técnica simplificada do arbitramento a partir da receita, seja pela adoção da receita global, na falta de seus elementos redutores.

Por outro lado, inexistiria a receita bruta conhecida que pudesse dar ensejo ao arbitramento. Desta forma, o lucro arbitrado deveria ser apurado com fundamento no art. 535 do RIR/99, que estabeleceu os critérios aplicáveis quando não se conhecesse a receita bruta.

O "Furacão Catarina" lhe causou "perdas totais na parte administrativa e parciais no complexo industrial, incluindo aí a documentação fiscal e contábil, banco de dados, computadores, a casa de madeira que servia de escritório da empresa, seja pelos fortes ventos, seja pela enchente ocorrida, tendo em vista que está localizada justamente nas margens no Rio Mampituba, no Município de Passo de Torres-SC". Comprovaria o fato o laudo da Defesa Civil do Estado com os prejuízos e a destruição que o sinistro causou na empresa.

A fiscalização não comprovou a ilegalidade das declarações apresentadas, espontaneamente, dentro dos prazos legais, antes da ocorrência do evento, de modo que seria aplicável o entendimento exposto na seguinte ementa de precedente da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, acórdão nº 101-94.622, publicado em 20/08/2004:

"IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCRO COM BASE NAS COMPRAS – INCÊNDIO – DESTRUIÇÃO DE PARTE DAS NOTAS FISCAIS DE VENDA – Comprovada a ocorrência de incêndio nas dependências da sede da empresa, com destruição parcial da documentação que embasava a escrituração fiscal (notas fiscais de venda), improcede o arbitramento de lucros com base nas compras se a fiscalização



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

não logra provar que os elementos constantes da escrituração regular e das declarações de rendimentos, tempestivamente apresentadas, em época anterior ao sinistro, não merecem confiabilidade.”

Também não poderia ser tributado o lucro inflacionário realizado, posto que já estaria alcançado pela prescrição. E, como optante pelo lucro presumido desde 1º de janeiro de 1999, de forma que o valor objeto da impugnação deveria ter sido tributado no primeiro trimestre de 1999, ou seja, em 31/03/1999. Portanto, contesta a alegação fiscal de que teria iniciado a apuração do lucro presumido no ano de 2000.

A decisão de fls. 349/360, acolheu a tese de prescrição para o lucro inflacionário acumulado e manteve o lançamento nos demais termos, esteve assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002
Ementa: ARBITRAMENTO DE LUCROS. INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. CABIMENTO. A inexistência de livros e documentos fiscais impõe o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.
DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS
-Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.
LUCRO INFLACIONÁRIO. MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO - A tributação do saldo de lucro inflacionário em razão da mudança do regime de tributação do lucro real para o de lucro presumido deve ser feita no primeiro período de apuração no qual houve a opção pelo lucro presumido, sem o quê, não pode prosperar o lançamento tributário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002
Ementa: ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO – As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81

Acórdão nº. : 108-08.895

a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL - Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas
Lançamento Procedente em Parte."

Ciência em 31/05/2005, recurso interposto às fls. 365/387, onde repetiu as razões oferecidas na impugnação. Narrou o feito e dizendo que o lançamento não prosperaria porque o ato no qual se apoiara seria nulo. A quebra do sigilo bancário se dera sem autorização judicial, viciando o procedimento.

Expendeu vasto arrazoadado impugnando os dispositivos que embasaram o feito, inquinando-os de inconstitucionais, por violaram vários princípios da constituição: artigo 5ºcaput, incisos X,XII, LIV, LV e §1ºart.145. Analisou cada dispositivo,para adentrar no estudo da inconstitucionalidade do artigo 6º da LC105/01 e da integralidade do Decreto 3724/2001, onde também se violara os mesmos dispositivos constitucionais antes citados.

Inconstitucionalidade também haveria no § 3º do artigo 3º, artigo 5º caput e parágrafos; artigo 6º da Lei Complementar 105/2001, por ferir o princípio da razoabilidade e proporcionalidade.

Illegal, ainda, a utilização de depósitos bancários para cálculo do IR e reflexos, como preceituou a Súmula 182 – do TRF, que pôs fim a interpretações divergentes, de parte da jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e judiciário.

Por isto o entendimento da SRF de que a Lei 9430/96, artigo 42 e parágrafos, e a Lei 9249/1995, que admite os depósitos bancários e/ou créditos em c/c se caracterizando como receitas, servindo de base de cálculo do imposto de renda e reflexos,no caso do arbitramento, não se sustentaria, por não se compatibilizariam com o delineamento constitucional das competências tributárias.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

Tributar com base em presunção não prosperaria. Movimentação bancária representaria soma matemática, não podendo servir de base de cálculo com fins tributários. Transcreveu doutrina sobre a tese para concluir que o procedimento não obedecera aos artigos 107 e 112 do CTN e, pelo princípio da reserva legal em matéria tributária, nenhuma elasticidade caberia à autoridade encarregada de aplicar a lei.

Os princípios da tipicidade e da legalidade da tributação visariam manter o equilíbrio da segurança da norma e dos direitos e garantias dos contribuintes, na linha do artigo 142 do CTN. Por isto não caberia a presunção de que os depósitos seriam rendas.

No tocante aos critérios utilizados para o arbitramento não se compaginariam com o artigo 535 do RIR/99. (descreveu-os comentando onde caberiam).

Não apresentara os livros porque fora vítima de caso fortuito. Sempre cumprira com suas obrigações fiscais tempestivamente. O fenômeno climático seria fato notório, o que afastaria a pretensão fiscal. O 1º CC, em casos desta natureza vem decidindo pró contribuinte, como foi o caso do acórdão 101-94.622, DOU de 20/08/2004, o mesmo caso dos autos.

A fiscalização se utilizara de meios ilegais, inconstitucionais para aferir a receita bruta, com a quebra do sigilo bancário, prática banida da legislação brasileira. Persistindo o lançamento deveria se fazer com base no artigo 535 do RIR/1999, que trata do arbitramento quando a receita não é conhecida.

Seguimento conforme despacho fls.500.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Trata-se de arbitramento dos lucros anos-calendário de 2000/2002, com lançamento para o IRPJ; PIS; COFINS, CSLL tendo em vista que não foram apresentados os documentos fiscais e contábeis, além de ter sido constatada movimentação bancária discrepante do faturamento declarado.

A recorrente invocou como justificativa para a falta de entrega dos documentos, o fenômeno climático ocorrido na cidade, em março de 2004, denominado "Furacão Catarina".

A fiscalização cotejou os valores declarados através das DIPJ frente aos depósitos realizados e nas tabelas de fls.239/240, as importâncias tributadas representam apenas, 5% da receita total conhecida!

Os valores depositados não tiveram sua origem explicada. Mesmo diante do caso fortuito arguido ficou a pergunta no ar: e os depósitos? A que disseram respeito? As razões em nenhum momento a eles se referiram.

O mérito dessas razões se confundem com as preliminares pois a recorrente nada trouxe de elucidativo quanto ao seu procedimento, tangenciando o ilícito nas razões oferecidas nos dois momentos processuais.

Iniciou a recorrente invocando preliminares de nulidade do procedimento por inconstitucionalidade dos dispositivos que embasaram a coleta de dados da base de cálculo imposta.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81

Acórdão nº. : 108-08.895

O procedimento atentaria contra o princípio da segurança jurídica, porquanto haveria necessidade de prévio pronunciamento do Poder Judiciário no exame da necessidade da quebra de sigilo bancário e que, nesse sentido, o procedimento adotado seria incompatível com as garantias constitucionais previstas na Carta Maior.

Mas no procedimento não vejo nenhuma das máculas admitidas no Processo Administrativo Fiscal como causas de nulidade, determinadas no artigo 59 do Decreto 70235/1972. Entendimento espelhado nas Ementas dos Acórdãos a seguir transcritas:

"107-05.683 de 10/06/1999 PAF – NULIDADE – Não cabe arguição de nulidade do lançamento se os motivos em que se fundamenta o sujeito passivo não se subsumem aos fatos nem a norma legal citada, mormente se o auto de infração foi lavrado de acordo com o que preceitua o Decreto 70.235/1992;"

Quanto à NULIDADE levantada dois motivos impedem seu acolhimento: primeiro, porque o fato que enseja a NULIDADE são os previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/71, e segundo, o processo, está suficientemente claro tanto no que toca ao objetivo, como quanto à tipificação legal do fato. A recorrente se defendeu com pertinência em todos momentos procedimentais.

Materialmente não há nenhuma proibição ao fisco para obter informações junto aos estabelecimentos bancários, em processo de auditoria, consoante disposto no art. 195 do CTN, c/c art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, e art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

Ademais, a administração ter acesso às movimentações financeiras dos contribuintes, sem necessitar de autorização judicial já é matéria decidida pelos tribunais e vem na linha da decisão proferida pelo STJ na MEDIDA CAUTELAR Nº 6.257 - RS (2003/0039117-0), assim ementada:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

TRIBUTÁRIO. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. LCP 105/2001. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. QUEBRA DE SIGILO. INOCORRÊNCIA.

1. A Lei 10.174/2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei

9.311, permitindo o cruzamento das informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos (ctn, art. 144, §1º). Trata-se de aplicação imediata da norma, não podendo falar em retroatividade.

2. O art. 6º da Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001, autoriza a autoridade fiscal a requisitar informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, desde que já instaurado o procedimento de fiscalização e o exame dos documentos que sejam indispensáveis à instrução, preservando o caráter sigiloso da informação.

3. O acesso junto às Instituições Financeiras, para fins de apuração de ilícito fiscal, não configura ofensa ao princípio da inviolabilidade do sigilo bancário, desde que cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar 105/2001 e pelo Decreto 3.724/2001."(fl. 122)

AÇÃO CAUTELAR. TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que compõe a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios

tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

9. Processo cautelar acessório ao processo principal.
10. Juízo prévio de admissibilidade do recurso especial.
11. Ausência de fumus boni juris ante à impossibilidade de êxito do recurso especial.
12. Ação Cautelar improcedente."

Quanto a possível utilização da Súmula 182 do antigo TRF, no Ac.105-11.660, de 19/08/1997,(Processo 10940.000063/95-80, recurso 110.701, o Relator Ivo de Lima Barboza, bem definiu o alcance deste julgado quando assim ementou seu acórdão):

"IRPJ, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E COFINS - EX.: 1992 e 1993 - *DEPÓSITOS BANCÁRIOS* - Constatada pela fiscalização conta bancária em nome do Sujeito Passivo à margem da receita declarada, e se após regular intimação este não logra explicar a origem dos depósitos bancários existentes em seu nome e inexistentes nos registros contábeis, não se pode aplicar a regra do art. 9º, VII, do DL 2.471/88, nem a Súmula 182 do antigo TRF, visto que, neste caso, a conta bancária só foi o início da ação fiscal e não o seu único instrumento. É de considerar-se também que o dispositivo referido só se aplica aos casos pretéritos, anteriores a 1988, ano da edição do Decreto-lei porquanto, como decidido pela CSRF, não se pode cancelar o que inexistente."

No voto condutor do acórdão constam as seguintes razões que bem respondem ao questionamento da recorrente:

"(...) DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O contribuinte pretende a improcedência da Denúncia Fiscal com apoio no artigo 9º, inc. VII, do Decreto-lei nº 2.471 de 01/09/88, cuja redação é a seguinte:

"Artigo 9º- Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

I a VI - omissis...



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

VII- do Imposto sobre a Renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários."

Ocorre que, em primeiro lugar, o dispositivo diz respeito aos lançamentos pretéritos, efetuados antes da edição da referida norma em 1988, sendo inaplicável ao presente caso, visto que o caso em lide diz respeito aos exercícios de 1992 e 1993, portanto, bem depois da edição e publicação da norma.

Neste sentido a CSRF, pelo Acórdão n. 0101.110/91 (DOU de 18/10/94) reformou decisão no sentido de que não podem ser cancelados débitos fiscais constituídos após o período de abrangência a que se refere o Decreto-lei nº 2.471/88, pois não se cancela o que não existe.

Depois, a referida norma não proíbe que o fisco realize seu trabalho e tome como base extratos bancários, para compará-los com a receita registrada pelo contribuinte.

O que a norma proíbe é que se faça levantamento com base exclusivamente em depósitos bancários, o que, pelo visto, não é o presente caso. É que o Auto só foi lavrado após tentativas do fisco em obter esclarecimentos da Recorrente sobre a origem dos depósitos, os quais estavam registrados em nome da Recorrente, no estabelecimento bancário mas não constavam dos registros contábeis da Apelante nem integrara a receita declarada ao Imposto sobre as Rendas.

Enfim, pelo que se conclui, a conta era mantida à margem da contabilidade, sem o competente registro contábil. Este Colegiado tem entendido que,

"Para que se possa aplicar a regra do art. 9º, VII, do DL 2.471/88, necessário se torna que a exigência fiscal esteja baseada unicamente em extratos ou comprovantes de depósitos bancários. Se a fiscalização examinou a empresa no local e a intimou a apresentar a comprovação de documentação específica e envidou esforços para que a pessoa jurídica explicasse a razão de os depósitos bancários superarem a receita declarada, os extratos bancários, ao contrário, se prestam como prova de omissão de receita (Ac. 1o. CC 102-25.658/90-DO 09/05/91).

Todos os pressupostos de comparecimento ao local, de intimação ao contribuinte, de verificar a ausência de registro na



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81

Acórdão nº. : 108-08.895

contabilidade, foi cumprido pelo fisco, que, apesar disso, não obteve do contribuinte o devido esclarecimento.

Pelas mesmas razões não se aplica ao caso a Súmula 182 do antigo Tribunal Federal de Recursos, porque, consoante processo, o levantamento não foi realizado exclusivamente com base em extrato bancário."

E neste caso ainda não estava em vigor a LC 105/2000 que mudou o estado de direito da matéria.

A causa de lançar foi a omissão de receitas operacionais, apuradas com base no artigo 42 da Lei 9430/1996, e, no exercício de aplicador da lei, pode ser conjugado o conceito insculpido neste artigo com as determinações constantes no artigo 44 do CTN, a base arbitrada, a partir dos valores líquidos depositados, conhecidos através da movimentação bancária, em procedimento regular de fiscalização.

Também não se venha dizer que o artigo 42 seria incompatível com o conceito de renda insculpido no artigo 43 do CTN. O Conselheiro José Henrique Longo no Acórdão 108-07.355 de 16/04/2003, bem esclareceu a matéria quando assim afirmou: (...)

"No tocante à alegação de que o artigo 42 da Lei 9430 afronta o artigo 43 do CTN, não cabe razão ao recorrente. Com efeito, é considerado omissão de receita apenas o acréscimo patrimonial não justificado, de maneira convivem harmoniosamente no ordenamento jurídico a disponibilidade jurídica ou econômica da renda do art. 43 do CTN e a receita omitida do art. 42 da Lei 9430".

O artigo 42 da Lei 9430/1996, permitiu ao fisco a inversão do ônus da prova quando determinou que: "caracterizam-se também omissão de receitas ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81

Acórdão nº. : 108-08.895

O fisco apontou os depósitos, pediu explicações e nenhum argumento convincente foi apresentado, exceto o caso fortuito do furacão Catarina.

Agora, a diferença entre o percentual irrisório da receita conhecida oferecido a tributação (em torno de 5%) e os valores depositados nos bancos. Nenhuma palavra foi proferida para explicar tais fatos.

Impossível também presumir que os depósitos estariam contidos nos valores declarados, fato materialmente impossível. A recorrente optou por declarar seu lucro na forma presumida e a receita informada está aquém dos depósitos em 95% daqueles valores! (Nenhuma linha das duas versões de razões oferecidas tocou neste ponto).

A recorrente em nenhum momento quis ter sua receita bruta conhecida, tergiversando sobre a extensão do arbitramento, tentando deslocar a discussão para a "suposta impossibilidade de conhecimento da receita bruta conhecida".

Entende Xavier (2002) que o ato de lançamento, como aplicação do direito, envolve a "interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e sua ulterior subsunção no tipo legal." Por isto atrela ao princípio da verdade material outro princípio, por indissociável, o inquisitório, assim explicando:

"O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, com vista à sua prova e caracterização; respeita à premissa menor do silogismo de aplicação da lei. Como, porém, proceder à investigação e valoração dos fatos?

A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio de legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um **princípio inquisitório** e a valoração dos fatos a um **princípio da verdade material** (XAVIER, 2002, p. 121, grifo nosso)."¹

¹ - XAVIER, Alberto, Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

Entre as características deste procedimento, sua natureza inquisitória é ressaltada no que tange às "provas" e ao "objeto do processo", complementa o raciocínio afirmando:

"Na verdade, nenhuma das manifestações que pode assumir o princípio dispositivo tem qualquer relevo no campo do direito tributário. Não o tem quanto ao direito material, pois que, em virtude da natureza pública dos interesses em causa, do princípio da legalidade e, em especial, da rígida inderrogabilidade das normas tributárias, o Fisco não pode dispor do seu direito, ou renunciando à aplicação do tributo, ou à sua cobrança, ou aceitando a tributação em medida diversa da prevista na lei. Por outro lado, também não pode o contribuinte consentir espontaneamente no pagamento dum tributo indevido, ou por não lhe caber no caso concreto, ou por ser devido em medida inferior, o que significa que a limitação da esfera patrimonial dos particulares que tenha como fundamento uma lei tributária não está na livre disponibilidade dos particulares (XAVIER, 2002, p. 122, 123)."

O dever de investigação decorre da necessidade que tem o fisco em provar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar. Sendo seu o encargo de provar a ocorrência do fato imponível, para exercício do direito de realizar o lançamento, a este corresponderá o dever de investigação com o qual deverá produzir as provas ou indícios segundo determine a regra aplicável ao caso.

Ensina James Marins² que, "o dever de investigação da administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos." E no caso dos autos a recorrente não ofereceu nenhum elemento que pudesse explicar a discrepância.

O lançamento observou, também, o Princípio da indisponibilidade dos bens públicos imprescindível no trato do ato administrativo, tributário principalmente. Em estudo sobre o crédito tributário e segurança jurídica exigidos na atividade administrativa plenamente vinculada, afirmou Baleeiro (1999, p.779):

²Marins James, Direito processual tributário brasileiro. 2.ed.São Paulo: Dialética,2002,p.178



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81

Acórdão nº. : 108-08.895

"No direito tributário, onde se fortalece ao extremo a segurança jurídica, os princípios da legalidade e da especificidade legal são de sabida relevância. O agente da Administração Fazendária, que fiscaliza e apura créditos tributários está sujeito ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e deverá atuar aplicando a lei – que disciplina o tributo – ao caso concreto, sem margem de discricionariedade. A renúncia total ou parcial e a redução de suas garantias pelo funcionário, fora das hipóteses estabelecidas na Lei n. 5.172/66, acarretará a sua responsabilização funcional."³

O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 2ª ed.1999, p. 120/121 leciona, ainda, que o "procedimento administrativo de lançamento é o caminho juridicamente condicionado por meio do qual as manifestações jurídicas de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior o ato administrativo do lançamento. (...) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento- e, portanto insuscetível de renúncia".

Também não é verdade que este Colegiado venha cancelando procedimentos iguais ao dos autos. A citação do acórdão 101-94.622, DOU de 20/08/2004, não é idêntico. A própria ementa trazida à colação:

"IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCRO COM BASE NAS COMPRAS – INCÊNDIO – DESTRUIÇÃO DE PARTE DAS NOTAS FISCAIS DE VENDA – Comprovada a ocorrência de incêndio nas dependências da sede da empresa, com destruição parcial da documentação que embasava a escrituração fiscal (notas fiscais de venda), improcede o arbitramento de lucros com base nas compras se a fiscalização não logra provar que os elementos constantes da escrituração regular e das declarações de rendimentos, tempestivamente apresentadas, em época anterior ao sinistro, não merecem confiabilidade."

Aqui os fatos são outros. O arbitramento utilizou as compras como parâmetro e a falta de apresentação dos documentos foi parcial, portanto não

³BALEEIRO - O, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

aproveita à recorrente. Que além de não apresentar os documentos que embasaram suas declarações ainda não justificou a diferença entre os valores movimentados nas contas correntes bancárias e aqueles declarados.

À pertinência do comando do artigo 535 do RIR/1999, invocada nas razões oferecidas se opõem os fatos. Os autos tratam do arbitramento com a receita conhecida.

A autoridade fiscal dimensionou o real valor depositado em contas bancárias, mantidos à margem do conhecimento do fisco (e na sistemática da presunção seria a base de cálculo dos tributos devidos), além das receitas oferecidas à tributação, portanto conhecida a receita bruta total, sobre a qual incide o percentual de arbitramento.

A multa aplicada não cabe reparo. Sua natureza jurídica é obrigacional, segundo a teoria dos atos jurídicos. No âmbito do Direito Tributário, é o instrumento que o Estado dispõe para compelir o contribuinte, sujeito passivo da obrigação, à satisfazê-la. Se moratória tem por fim incitar o devedor ao pagamento do tributo no prazo estipulado. Quando pune infração específica, tem características semelhantes à sanção penal comum, por punir um ilícito fiscal. Ela não prevê o ânimo de delinquir. Basta o descumprimento da obrigação, a infração a um dispositivo legal administrativo, independente da vontade do agente. Ocorre se presentes os pressupostos de natureza material.

Na Lei 9430/1996 está o resumo das normas reguladoras da aplicação das multas no sistema tributário federal. A seção V do capítulo IV- Procedimentos de Fiscalização - disciplina a aplicação das multas de ofício.

As multas impostas no descumprimento da obrigação tributária principal têm analogia com a cláusula penal convencional, prevista no direito privado. A diferença é que nestes casos ocorre de acordo de vontade entre as partes e no caso do Direito Público decorre da lei.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

Havendo atos praticados com infração conceituada como crime, ou quando há presença de dolo específico nas infrações, conforme o artigo 137 do CTN, cabem as multas de caráter punitivo e por isto de maior valor, pois sua natureza não é mais compensatória e sim punitiva.

Nos autos são tratados ilícitos tributários que, em tese, apontam para ocorrência de crime contra a ordem tributária. As razões apresentadas tangenciam esse aspecto do litígio. Adentrar no cerne da ação fiscal é evitado pela interessada a fim de não assumir a responsabilidade com os ilícitos apontados.

O ilícito decorreu da manutenção à margem dos registros contábeis da Recorrente de movimentação bancária, com a finalidade de omitir do fisco tais valores e oferecer à tributação um quanto menor que o devido. Conduta prevista na norma insculpida no artigo 44 inciso II da lei 9430/1996.

Nenhuma ilegalidade se verifica, ainda, na aplicação dos juros, previstos na Lei 8981/95 e da taxa SELIC. Porque, aqueles previstos no artigo 84 da Lei 8981/95 (juros compensatórios) foram substituídos no artigo 13 da Lei 9065/95 (juros remuneratórios) sem qualquer contrariedade artigo 161, parágrafo 1º do CTN e 192, parágrafo 3º da Constituição Federal.

Demais disso, toda matéria objeto do auto de infração está submetida às instâncias administrativa, exceto a análise jurídica da constitucionalidade e legalidade dos dispositivos aplicados por estrita observância à atividade vinculada do administrador e julgador tributário. Arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade são privativas do Poder Judiciário, não podendo o aplicador tributário negar vigência a dispositivo legal validamente editado.

A autoridade lançadora provou a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. A cobrança ora realizada tenta recompor operações comerciais com efeitos tributários, em estrita observância à legislação de regência. A contraprova que ilidiria a pretensão do fisco não se fez (apresentação dos documentos e livros que atestassem o acerto no procedimento da recorrente).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.003246/2004-81
Acórdão nº. : 108-08.895

O indício na realidade é uma prova indireta, ou seja, prova-se determinado fato que apesar de não estar diretamente relacionado com o fato ao qual se pretende comprovar, pode a ele ser relacionado através do método lógico-presuntivo. O indício, portanto, é complementado pela presunção, que pode estar prevista em lei (presunção legal), decorrer de uma análise lógica do indício (presunção simples) ou ainda decorrer da própria experiência do aplicador (*presunção de hominis*).

Quanto aos lançamentos decorrentes, frente aos efeitos da decisão do principal, por conta da vinculação que os une, as conclusões daquele prevalecerem na apreciação destes, visto que não apresentam arguições específicas ou elementos de prova novos.

São esses os motivos que me convenceram a Votar no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.

EVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO