



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Recurso nº. : 110.945
Matéria : IRPJ - Exs: 1987 a 1991
Recorrente : NORBERTO ELIAS (FIRMA INDIVIDUAL)
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 08 de julho de 1997
Acórdão nº. : 104-15.092

IRPJ - PROVA EMPRESTADA - AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO NA ESFERA ESTADUAL - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL - A omissão de receita, baseada em certos indícios, há de repousar, comparativamente, em dados concretos, objetivos e coincidentes, sólidos em sua estruturação, e não em uma opção simplista, baseada em prova emprestada, cujos dados levantados não são conclusivos. A prova emprestada deve ser examinada em si mesma, pois em certos casos, deve servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto na esfera federal. O fato de haver o contribuinte recolhido o crédito tributário exigido pelo fisco estadual, por si só, não implica omissão no registro de receitas, mormente se a autoridade lançadora não se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável.

IRPJ - MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (CPC., art. 131 e 332 e Decreto n. 70.235/72, art. 29).

IRPJ - CANCELAMENTO DE DÉBITOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Estão cancelados pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento com base, exclusivamente, sobre valores constantes de extratos ou comprovantes bancários.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ARBITRAMENTO DO LUCRO COM BASE EM DEPÓSITO BANCÁRIO - Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O Lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósito e o fato que represente omissão de rendimento.

Recurso provido.

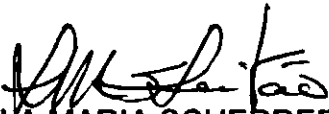
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
NORBERTO ELIAS (FIRMA INDIVIDUAL).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.: Ausente, temporariamente, a Conselheira MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092
Recurso nº. : 110.945
Recorrente : NORBERTO ELIAS (FIRMA INDIVIDUAL)

RELATÓRIO

NORBERTO ELIAS (FIRMA INDIVIDUAL), contribuinte inscrito no CGC/MF 46.446.977/0001-38, estabelecida na cidade de Vinhedo, à Via Anhanguera, Km 77 - Bairro Capela - SP, jurisdicionado à DRF em Campinas - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 757/790, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 796/801.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/02/92, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Jurídica de fls. 297/305, com ciência em 26/02/92, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 289.013,55 UFIRs (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, acrescidos da TRD acumulada do período de 04/02/91 a 02/01/92, como juros de mora; da multa de ofício de 50% para os valores declarados e arbitrados "Ex Officio" e de 150% para os valores arbitrados com base nos depósitos bancários constantes dos extratos; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período da aplicação da TRD acumulada, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1987 a 1991, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1986 a 1990.

Trata-se de ação fiscal externa que apurou omissão de receitas com base em extratos bancários, conforme consta no texto do Auto de Infração às fls. 297/305, cuja tributação apresenta-se sob a forma de rendimentos arbitrados com base em depósitos bancários de origem não comprovada, por se tratar de recebimentos por via bancária de cobrança de duplicatas emitidas pela fiscalizada e não oferecidas a tributação, cuja infração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

foi capitulada nos artigos 392, 395, 396, 399, inciso I, 400, § 6 e 7 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e Portaria MF 22/79.

Os autuantes, esclarecem, ainda, através do Termo de Preparação de Autuação de fls. 294/296 o seguinte:

- que foram apuradas diferenças entre os valores creditados por cobrança de duplicatas às contas correntes bancárias mantidas em nome da fiscalizada e os valores declarados de suas receitas operacionais nos anos de 1986 a 1990, conforme explanado no Termo de Constatação e de Intimação lavrado em 13/02/92;

- que as diferenças apuradas, correspondem efetivamente a receitas omitidas, constantes de documentos fiscais para os quais inexistia autorização para impressão concedida pelo competente Órgão Fiscalizador do estado de São Paulo, sendo este fato objeto de representação de acordo com o Ofício DRT nº 5-G-70/91, de 28/05/91;

- que em função da resposta em 18/02/92 ao aludido Termo, tendo em vista que nos exercícios fiscalizados a empresa apresentou suas declarações de rendimentos de pessoa jurídica no regime de tributação do Lucro Presumido, e ainda, considerando sua declaração datada de 08/01/92 de que não dispõe para os referidos exercícios de escrituração regular nos termos da legislação comercial e fiscal, nem que dispõe de elementos necessários à elaboração de contabilidade para os mesmos, ficou a fiscalizada sujeita à tributação de ofício por omissão de receitas operacionais.

Em sua peça impugnatória de fls. 313/335, apresentada tempestivamente, em 13/04/92, instruída pelos documentos de fls. 336/732, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar ineficaz a exigência contida no Auto de Infração, com base nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que com efeito, os dignos e zelosos Agentes Fiscais, por via do Termo de Constatação e Intimação de 13 de fevereiro de 1992, somaram os depósitos bancários da impugnante, os quais, depois foram confrontados com as respectivas receitas declaradas para, a final, concluírem, pela omissão de receita ora atacada;

- que é de se notar, por oportuno, que os dignos e zelosos autuantes, no supra referido Termo do dia 13/02/92, sequer concederam à impugnante oportunidade para que ela analisasse o referido Termo nos seus aspectos técnicos, limitando-se, apenas, a intimá-la para esclarecer o por que do não oferecimento à tributação das diferenças apuradas;

- que de fato, é matéria aceitável em processos da espécie, que depois da somatória dos depósitos bancários, procedam os autuantes, a exclusão das transferências interbancárias, dos créditos decorrentes de operações de "over night", "open" e créditos decorrentes de outras operações financeiras, inclusive empréstimos, cautela que inexplicavelmente deixou de ser observada no caso destes autos;

- que com efeito, de há muito vem o Fisco Federal tentando tributar depósitos bancários como renda. Essa tentativa fiscal, no entretanto, vem encontrando a mais completa e cabal repulsa por parte do Poder Judiciário que, inclusive, erigiu em Súmula (pré-julgado) sua inconformidade com tal tipo de tributação. Assim, o saudoso Egrégio Tribunal Federal de Recursos, por via da Súmula 182, prelecionou que: "É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado apenas com base em extratos ou depósitos bancários.";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que como se verifica, a tributação ora impugnada não tem a menor chance de prosperar, não só em razão da arrasadora e torrencial jurisprudência que lhe é frontalmente contrária, mas, também e principalmente, pelo fato de ter o próprio Governo Federal, através do Decreto-lei nº 2.471/88, ter determinado o cancelamento de todos os débitos para com a Fazenda Nacional, que tenham tido origem na cobrança do imposto de renda arbitrado com base, exclusivamente, em valores de extratos de c/c bancárias;

- que nem se argumente que a intenção do legislador dos Decreto-lei nº 2.471/88, tivesse sido, apenas, cancelar os processos então existentes em 02 de setembro de 1988, data de sua vigência. Não. Em direito, mesmo em direito fiscal, há que serem evitadas as interpretações que levem ao absurdo. Com efeito, não resta dúvida razoável que a intenção do legislador foi, não só cancelar os débitos constituídos àquela data, como, também, atender o clamor dos contribuintes e do Poder Judiciário - contra tal tipo de lançamento;

- que muito embora não concorde a impugnante com a factibilidade do trabalho fiscal, não só em razão de sua insustentabilidade retro apontada, como vista no item anterior e como se provará na parte relativa ao mérito, mister se faz, ainda, em segunda preliminar, atacar por imperfeito o lançamento propriamente dito, eis que, há que serem sanados equívocos cometidos quando da formalização do Auto de Infração, os quais, s.m.j. laboraram em erro contra o contribuinte, os quais, como se verá, oneraram em demasia o pseudo débito da impugnante;

- que, no exercício de 1989, período-base de 1988, data vênica, tratar-se-ia do primeiro exercício no qual a receita teria ultrapassado o limite previsto no art. 392 do RIR/80. Assim, tendo a impugnante se utilizado no exercício anterior, da tributação pelo lucro presumido, legalmente, o procedimento correto, no exercício ora enfocado, seria ter sido tributada do dobro dos coeficientes indicados nos incisos I, II e III do art. 391 do RIR/80;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que, no exercício de 1990, período-base de 1989, em se admitindo, apenas e tão somente para argumentar que fosse real o valor lançado, aqui sim seria aceitável o arbitramento pelo índice de 15%;

- que feitas estas considerações e muito embora o lançamento das multas venha a ser objeto de item próprio nesta impugnação, a suplicante quer dizer que discorda, desde já, com a absurda multa de 50% lançada sobre os valores oferecidos tempestivamente à tributação, nas respectivas declarações anuais;

- que quanto ao mérito, que evidentemente não chegará a ser apreciado, pretende a impugnante, por primeiro, requerer a exclusão da somatória dos créditos bancários de 1986, dos valores constantes dos inclusos documentos nºs 3 e 4, os quais comprovam à sociedade, que a D. Fiscalização incluiu no somatório dos depósitos daquele ano base de 1986, o recebimento de duplicatas emitidas pela empresa em 1985 para vencimento e recebimento em 1986, as quais, como é óbvio, pertencem ao período base de 1985;

- que da mesma forma, requer, também, a exclusão da somatória dos valores abaixo indicados em razão de se referirem ao retorno à c/c de aplicações em "open market" e adiantamentos em operações de descontos;

- que como se constata, a D. Fiscalização chegou ao número apontado no Termo de Preparação de Autuação, apenas e tão somente mediante a somatória dos depósitos bancários, em sentido amplo, tendo, data vênua, entendido como tais, os valores referentes à cobranças de duplicatas, mais os lançamentos a crédito, em geral e, ainda, os depósitos propriamente ditos, os quais, conforme constam do documento nº 5;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que não bastassem as alegações até aqui expendidas, restaria, ainda, por derradeiro, explicar que os valores creditados no extrato de c/c bancária do Banco Itaú, sob a rubrica "MT" - Movimento de Títulos, incluem, não somente duplicatas de emissão da impugnante, como, também e ainda, duplicatas emitidas pela transportadora de seus produtos, Transportes Santo Antônio Ltda., que, à época, endossava suas duplicatas para serem cobradas juntamente com as da suplicante, conforme se comprova, à saciedade, `vista do documento de fls. 26;

- que a cobrança do frete a parte, à época, era comuníssima, para se evitar que o antigo I.T.R. - Imposto Sobre Transportes Rodoviários, incidisse sobre o valor das mercadorias. A separação dos efeitos fiscais, era também necessária para não incidir o antigo I.C.M sobre o frete;

- que a D. Fiscalização autuante, nos lançamentos ora impugnados, impôs, conforme se verifica a penalidade de 150% sobre os valores que entendeu fruto de receitas omitidas;

- que ocorre, porém, que segundo a melhor doutrina e a própria lei, o agravamento das penalidades nos lançamentos de ofício, só têm cabimento nas hipóteses de configuração sem nenhuma dúvida razoável, do intuito de fraude, que há de ser evidente, isto é, claríssimo, patente e insofismável;

- que no caso dos autos, ficou patenteado que os Fiscais, ao se utilizarem da prova emprestada pelo Fisco Estadual, presumiram que o movimento de duplicatas creditadas pelos bancos fosse verdadeiro e, portanto, objeto de sonegação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que inobstante, como se verificou no desenvolvimento desta alçada impugnada, as tais duplicatas que seriam fruto de omissão de receitas, nada mais eram que títulos sadios, de emissão da transportadora que eram cobrados por via bancária, juntamente com as referentes às vendas de mercadorias;

- que ademais, é pacífica a tese de que a fraude não se presume. É necessário que seja provada. Onde, nestes autos, se encontram as provas da omissão presumida ?. Onde estão as cópias das duplicatas, ou mesmo qualquer relação ?.

Cumprindo o preceito estabelecido no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, os autores do procedimento fiscal, após analisarem as razões da impugnação, propõem que o lançamento seja mantido em parte, com base nos seguintes argumentos:

- que a alegação se prende à constituição de crédito com base exclusivamente em extratos bancários ou depósitos bancários. Não é a situação deste Processo, no qual tributou-se unicamente a diferença entre os créditos não comprovados e o valor da receita declarada, segundo critérios de cálculos do termo de fls. 292. A existência de créditos bancários em nome da contribuinte, em valores superiores à receita por ela declarada, constatada pela Fiscalização, obriga a fiscalizada a comprovar sua origem. Isto não significa considerar rendimentos os créditos bancários, como convenientemente insinua a autuada. Tais créditos representam fatos concretos e indicativos de rendimentos ou receitas passíveis de questionamento. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro deflui do auferimento de renda. No caso, receita omitida;

- que como consequência do exposto, o argumento vinculado aos efeitos do Decreto-lei nº 2.471/88 é também improcedente. A questão em tela vincula-se a créditos bancários não comprovados, o que é bem diferente de meras exigências frutos de simples depósitos bancários;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que nessa matéria, o Conselho de Contribuintes tem reiteradamente rejeitado a vinculação do DL, como se pode ser no Acórdão 105-5.220, de 21/01/91, assim ementado: "Não é susceptível de aplicação da norma contida no artigo 9º do DL 2.471/88, ao lançamento "ex officio" que tem base no exame dos livros Comerciais e Fiscais do contribuinte, complementado pela conferência dos documentos que dão suporte àqueles lançamentos. O comando legal refere-se à exigência do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valor de extratos bancários ou de comprovante de depósitos bancários.";

- que esta foi a premissa de nossa fiscalização, já que comparamos os valores registrados e declarados pela contribuinte (fls. 234 a 289), com seus créditos bancários obtidos dos extratos das contas correntes mantidas nos períodos-base examinados;

- que, no exercício de 1989, em sendo o primeiro exercício cujo lucro foi arbitrado, tendo anteriormente apresentado declaração na forma do Lucro Presumido, quer a pleiteante a adoção do disposto no art. 392 do RIR/80. Parece se esquecer a impugnante de que no exercício anterior (1988), com a inclusão das receitas omitidas, o limite de receita bruta anual foi ultrapassado e face à manutenção do Lucro Presumido naquele exercício, ficou sujeita no exercício seguinte (1989) à tributação pelo Lucro Real, sendo então tributada no regime de arbitramento por não dispor de contabilidade regular. Quanto aos coeficientes aplicados, o de 15% incidiu sobre a receita bruta já declarada (Portaria nº 22/79) e o de 50%, sobre a omissão de receita verificada (art. 400, § 6º, do RIR/80). O imposto já pago no exercício foi compensado;

- que quanto aos coeficientes aplicados, o de 18% corresponde à majoração de 20% sobre o último adotado (15%) incidindo sobre a receita anteriormente declarada, enquanto o de 50% incidiu sobre rendimentos omitidos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que com efeito, do exame dos documentos apresentados, entendemos que, do montante tributado no exercício, os valores de Cz\$ 3.600,00 e Cz\$ 175.080,00 creditados em 1986, são correspondentes à quitação de duplicatas de clientes da autuada, emitidas respectivamente, em novembro e dezembro de 1985;

- que quanto a exclusão de valores creditados, que seriam decorrentes de aplicações em "open market" e de adiantamentos em operações de descontos, a impugnante não apresentou qualquer documento que comprovasse sua alegação, nem no extrato bancário à fls. 78/81 há qualquer indício de se tratar de resgates de aplicações ou operações de descontos;

- que quanto a isenção de comprovação de 50% dos valores apurados, baseado no Acórdão nº 0.479/84 da CSRF é impossível o acolhimento desta tese. A análise feita do aludido Acórdão é, no mínimo, equivocada. Na realidade, ele acata como totalmente comprovados os créditos quando o contribuinte logra comprovar a origem de mais de 90% desses mesmos créditos. Tal entendimento é muito diferente de pretender ter como automaticamente comprovados 10% ao ano dos valores creditados, com base no tempo decorrido;

- que alega a interessada que diversas duplicatas emitidas pela empresa Transportes Santo Antônio Ltda. foram cedidas à autuada para cobrança bancária, relacionando então aquelas que estariam englobadas nesta situação. Entretanto, como saber se tal alegação corresponde à realidade dos fatos ? Não foi apresentado nenhum documento hábil para tal comprovação. Ao menos se pode considerar as "declarações" de fls. 364/373, quase todas datilografadas em papel sem timbre da declarante e aparentemente na mesma máquina de escrever, assinadas por alguém não identificado e até declaração sem qualquer assinatura foi incluída conforme documento de fls. 370. Dessa forma, da extensa lista de duplicatas apresentada, consideramos válidos em função unicamente da declaração apresentada à fls. 369;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que por fim, a impugnante insurge-se contra a aplicação da multa agravada de 150% constante da autuação. Em primeiro lugar, não houve, de forma alguma, presunção de intuito de fraude. A fraude, a própria intenção de fraude, estão evidentes nos documentos juntados ao Processo sendo parte integrante e inseparável do Ofício procedente da Delegacia Regional Tributária e encaminhado na forma de denúncia a esta DRF/Campinas. Com efeito, verifica-se à fls. 17 e 18 a adulteração do documento de autorização de impressão de documentos fiscais nº 3.442, através do qual foi solicitada pela fiscalizada e autorizada pelo órgão competente a impressão de 20 talões de notas fiscais série B-2, com numeração de 1.001 a 2.000 (fls. 17). Tal autorização, após concedida, sofreu adulterações que transformaram significativamente a quantidade de talões bem como a numeração das notas fiscais para 200 talões nºs 10.001 a 20.000. Foram simplesmente "criadas" condições para impressão de 10.000 notas fiscais pela empresa Norberto Elias de total desconhecimento do órgão fiscalizador com competência para autorizar tal impressão, e por conseguinte sem qualquer valor fiscal, como se a autorização forjada não bastasse, encontram-se anexas à fls. 21, 22, 25 e 32 cópias de algumas dessas notas inidôneas emitidas pela autuada fruto de sua adulteração da referida autorização;

- que assim, ficou demonstrado que o intuito de fraude e a própria fraude da autuada não foram presumidos; que o movimento bancário de duplicatas representa a realidade do auferimento de receitas operacionais da autuada; a omissão de receitas operacionais, a partir da cobrança bancária de duplicatas correspondentes a notas fiscais inidôneas; que o recolhimento de tributo exigido pelo Fisco Estadual sobre receitas omitidas, legítima é a incidência do IR sobre as mesmas.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que as preliminares suscitadas não procedem. Na verdade, o presente litígio não tem nenhuma relação com os casos anteriormente decididos pelo Poder Judiciário, e nem tampouco com a hipótese tratada no Decreto-lei nº 2.471/88;

- que claro está que a objeção do Poder Judiciário não se volta contra o uso dos depósitos bancários em procedimento fiscal. Insurge-se, sim, contra a constituição de crédito com base exclusiva em extratos ou depósitos bancários;

- que a alegação da contribuinte, fundamentalmente, se prende à constituição do crédito com base exclusiva em extratos ou depósitos bancários. Não é a situação desde processo, no qual tributou-se unicamente a diferença entre os créditos não comprovados e o valor da receita declarada, segundo critérios de cálculos do termo de fls. 292. A existência de créditos bancários decorrentes de cobrança de duplicatas, em nome da contribuinte, em valores superiores à receita por ela declarada, constatada pela fiscalização, obriga a fiscalizada a comprovar sua origem;

- que os coeficientes e normas para o cálculo do lucro arbitrado com base na receita bruta das pessoas jurídicas são os fixados pela Portaria MF nº 22, de 12/01/79;

- que quanto ao exercício de 1989, pleiteia a interessada, a adoção do disposto no art. 392 do RIR/80, em razão de ser o primeiro exercício cujo lucro foi arbitrado, deixou de atentar a interessada para o fato de que no exercício anterior (1988), com a inclusão das receitas omitidas, o limite de receita bruta anual foi ultrapassado e face à manutenção do Lucro presumido naquele exercício, impunha-se no exercício seguinte (1989), a tributação pelo Lucro Real. Em razão da inexistência de contabilidade regular, arbitrou-se o lucro, aplicando-se o coeficiente de 15% sobre a receita bruta declarada e o de 50%, sobre a receita omitida;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que pelo que se pode depreender dos documentos à fls. 38 e 39, esta não foi a primeira vez que a autuada se valeu da mesma forma de adulteração para lesar os cofres públicos, sonegando tributos a que estava sujeita ao recolhimento. Aqui, a autorização nº 1959 foi alterada ilegalmente da quantidade de 10 para 100 talões de notas fiscais com numeração de 001 a 5.000, quando a autorização do Posto Fiscal de Vinhedo foi para notas de 001 a 500. Assim provada está, de forma categórica, a fraude fiscal promovida pela autuada, tendo sido demonstrada à saciedade e até com base nos próprios elementos juntados na impugnação, o acolhimento em conta corrente bancária de sua movimentação, de receitas provenientes de notas inidôneas, visto não terem sido autorizadas legalmente a produzir efeitos fiscais, consequentemente escapando à tributação a que estariam sujeitas. É absolutamente inócua a alegação de presunção de receitas omitidas, estando perfeitamente justificado com a comprovação de fraude consumada, o agravamento da multa de ofício para 150%.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia, em parte, os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
EXERCÍCIOS 1987 a 1991

OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS:

Tributa-se como omissão de receita, as diferenças apuradas entre os valores declarados de receitas operacionais, e as creditadas por cobrança de duplicatas em conta corrente bancária da pessoa jurídica, quando não comprovada a origem desses créditos, mediante apresentação de documentos coincidentes em datas e valores.

Inaplicável o art. 9º, VII, do DL nº 2.471/88.

ARBITRAMENTO DE LUCRO:

Correto o arbitramento e a tributação do respectivo lucro em lugar do presumido, cuja opção não é permitida no caso de excesso ao seu limite fiscal no segundo ano consecutivo, não possuindo a empresa escrituração regular.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

Majoração de coeficiente - Cabível a aplicação de majoração de coeficiente de arbitramento de lucro prevista na Portaria MF nº 22, de 12/01/79.

MULTA AGRAVADA - FALSIFICAÇÃO DOCUMENTADA:

Caracterizada a falsificação documental (emissão não autorizada de notas fiscais de venda), com vistas à obtenção fraudulenta de vantagem indevida em matéria tributável, é de se agravar a penalidade.

EXIGÊNCIA FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 22/07/95, conforme Termo constante às folhas 793/795, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil, o recurso voluntário de fls. 796/801, instruído pelos documentos de fls. 802/812, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a autoridade monocrática equivocou-se ao considerar o caso dos autos como não abrangido pelo Decreto-lei nº 2.471/88, eis que, provado está que a empresa recorrente, em razão de tributar-se pelo lucro presumido, não possui escrituração contábil, donde se conclui que a fiscalização baseou-se, apenas, em somatória de depósitos bancários;

- que com efeito, todas as exclusões de valores permitidas pela decisão monocrática, todas elas, sem exceção, acatam pleito de retirar valores da somatória dos extratos, até porque, se assim não fosse, não haveria de onde se retirar tais valores, pois, toda a pseudo matéria tributável destes autos decorre, única e exclusivamente da somatória dos depósitos bancários;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

- que nenhuma outra diligência ou exame entendeu fazer a Fiscalização, embora a impugnação tenha às fls. 330, por exemplo, itens 7.3, 7.4 e 7.5, provado à vista do documentos 66 a 79, daquela, créditos referentes à duplicatas da transportadora;

- que da mesma forma requer a recorrente, não sejam levadas em consideração os “papeluchos” de fls. 734/743, eis que, segundo mencionado às fls. XIX da decisão, como agravante, não podem ser apreciadas, tendo em vista que foram juntadas aos autos após ter sido produzida a impugnação, quando da informação fiscal de fls. 755;

- que finalmente, requer seja excluída a TRD, à vista da pacífica e torrencial jurisprudência desse E. Conselho.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Se faz mister ressaltar que estamos diante de um lançamento procedido na esfera federal lastreado em fatos descritos em termo de ocorrência lavrado pela Fiscalização Estadual, o que a meu juízo, a princípio, é insuficiente para justificar a imputação da omissão de receita em litígio, posto que, ainda que se admita que a Fazenda Federal se valha de termos lavrados pela Fazenda Estadual para lançar o imposto de renda, é imprescindível que sejam acostados aos autos os levantamentos e demais elementos que ensejaram a conclusão da existência de omissão de receita.

Isto porque, segundo a jurisprudência predominante neste Conselho de Contribuintes, a simples notícia de que a Fiscalização Estadual concluiu pela ocorrência de saídas de mercadorias sem emissão de notas fiscais idôneas, através de análise da movimentação bancária do contribuinte, sem se esclarecer os fatos que deram margem a tal conclusão, macula o auto lavrado, vez que, de um lado, prejudica o contribuinte de exercer o pleno direito de defesa, e de outro, impossibilita o julgador de conhecer as verdadeiras circunstâncias que determinaram o lançamento do tributo de competência estadual, para que possa concluir pela procedência ou não da exigência formalizada no âmbito Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

Também se faz necessário, ressaltar a fragilidade do procedimento levado a efeito na presente autuação, sem as averiguações e demonstrações que a matéria exigia, pois toda auditoria contábil e fiscal se resumiu em copilar dos extratos bancários os créditos lançados, sem demonstrar, exaustivamente, a sua verdadeira origem, trabalho de copilação que o Fisco Estadual já tinha realizado no ano de 1990, conforme se constata às fls. 744/746. Entendo que o pagamento da exigência no âmbito estadual não implica em confissão sobre a matéria fática, todavia, impõe ao contribuinte, se quiser contestar a exigência, apontar os erros do levantamento, a fim de infirmar a prova apresentada pelo fisco, daí torna-se indispensável que os elementos comprobatórios sejam acostados aos autos.

Porém, como se vê dos autos, a peça básica recursal repousa na divergência de interpretação dada pela autoridade monocrática em seu julgamento considerando omissão de receitas os depósitos bancários (créditos bancários originados em descontos de duplicatas) cuja origem não tenha sido satisfatoriamente esclarecida, nem comprovada tratar-se de importâncias já oferecidas à tributação ou que sejam não tributáveis.

O lançamento de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre teve sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário.

O próprio legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471/88, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados.

O Poder Executivo, na Exposição de Motivos para esse dispositivo assim se manifestou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

"A medida preconizada no art. 9º do projeto pretende concretizar o princípio constitucional da colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, outrossim, para o desafogo do Poder Judiciário, ao determinar o cancelamento dos processos administrativos e das correspondentes execuções fiscais em hipótese que, à luz da reiterada Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que S.M.J., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus de sucumbência."

A propósito, é de se destacar o voto condutor do Acórdão nº 101-86.129, de 22/02/94, de lavra da ilustre Conselheira Mariam Seif, merecendo destaque os seguintes excertos:

"Como se vê dos autos, dois dos exercícios objeto da autuação (1988 e 1989) estão alcançados pelo cancelamento estabelecido no mencionado dispositivo legal, e o terceiro, isto é, 1990, refere-se a período-base (1989) no qual inexistia autorização legal para arbitrar-se o imposto de renda com base em depósito bancário, uma vez que tal autorização só veio a ser restabelecida em abril de 1990, com o advento da Lei nº 8.021/90.

Nem se argumente que o cancelamento só alcançou os débitos cujos lançamentos tenham ocorrido até setembro de 1988, data da edição do Decreto-lei nº 2.471/88, pois tanto a doutrina como a jurisprudência são uníssonas no entendimento de que o lançamento tributário é de natureza declaratório: NÃO CRIA DIREITO. Assim seus efeitos retroagem à data do fato gerador."

Por sua vez, do Acórdão da CSRF nº 01-1.898, de 21 de agosto de 1995, que analisa a matéria, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, merece destaque o seguinte trecho, a seguir transcrito:

"Por todo o exposto, conclui-se que o legislador, apesar da redação dada ao art. 9º e seu inciso VII, que gerou interpretações contraditórias, não deixou de atingir os objetivos a que se propusera.



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

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

Daí, ter razão o sujeito passivo quando afirmou no final de suas contra-razões que lei ao determinar o arquivamento dos processos administrativos em andamento, contém implícita uma determinação de não abrir novos processos sobre a mesma matéria.

Pelo menos, enquanto o legislador não autorizasse o arbitramento de rendimentos com base na renda presumida mediante utilização de depósitos bancários, o que somente veio a acontecer com o advento da Lei nº 8.021/90, nas condições nela previstas.

A edição desta lei veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse a incidência do imposto de renda com base em arbitramento de rendimentos sobre os valores de extratos e de comprovantes bancários, exclusivamente.

Por isso, mandou cancelar os débitos, lançados ou não.

Em síntese: Estão cancelados, pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento sobre os valores de extratos ou de comprovantes bancários, exclusivamente."

Do Acórdão da CSRF nº 01-1.911, de 06 de novembro de 1995, que analisa a matéria, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, merece destaque o seguinte trecho, a seguir transcrito:

"Abra-se parêntese para realçar que a vontade do legislador era por cobro a pretensões fiscais que não tinham a menor chance de sucesso, dentre elas as arbitradas com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários; evitar dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus da sucumbência; e colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, também, para o desafio do Poder Judiciário.

Resta saber, à luz das regras de interpretação da lei, se alcançou o seu objetivo, ou seja, se essa é a vontade da lei.

É verdade que a lei tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente (CTN., art. 111, inciso I).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

Mas é ledô engano supor que, por isso, estejam afastadas as demais regras de hermenêutica e aplicação do direito, dentre as quais a interpretação teleológica.

É preciso ter em vista os fins sociais a que a lei se destina (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 5º). E não se esquecer, tampouco, que ela deve ser interpretada dentro da sistemática em que se insere, com destaque para as normas constitucionais.

Fechando parêntese, e voltando ao pensamento interrompido, o ilustre Conselheiro KAZUKI SHIOBARA alertou, com muita propriedade, para o fato de que subjacente em todo crédito tributário está a obrigação tributária que lhe dá suporte e razão de existência.

O crédito tributário tem lugar com o lançamento, tomando exigível o débito do contribuinte conseqüente da materialização da hipótese em abstrato prevista na lei tributária.

De modo que, a prevalecer o entendimento de que apenas os débitos objetos de cobrança e, portanto, de lançamento estariam alcançados pelo cancelamento, a finalidade da lei estaria profundamente comprometida pelos absurdos que geraria, como exemplifica o voto vencedor. E o que é pior, configurando uma interpretação contrária ao princípio da isonomia estabelecido no inciso II do art. 150, da Constituição Federal de 1988, como limitação do poder de tributar, assim expresse:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (grifei).

I - omissis

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Haveria tratamento desigual entre iguais, na medida em que contribuintes na mesma situação tivessem tratamentos antagônicos em função da época do lançamento. Quem fosse alvo de lançamento anterior ao referido decreto-lei, teria o seu débito cancelado; quem sofresse lançamento após esse mandamento legal, não.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

A afirmação de que o lançamento no caso concreto não se baseara exclusivamente em depósitos bancários, data vênia, improcede posto que não foi trazida aos autos provas suficientes de que a suplicante realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositados em sua conta corrente bancária. Tudo não passou de presunção. E de presunção não autorizada por lei.

De qualquer sorte, afigura-se inegável que o arbitramento da base de cálculo do tributo tomou exclusivamente como objeto de apuração depósitos bancários. Ora, tal procedimento que já não encontrava respaldo na jurisprudência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, foi definitivamente afastado pelo Decreto-lei nº 2.471/88.

Verifica-se, pois, que depósitos bancários, extratos de contas bancárias, podem, eventualmente, estar sugerindo possível existência de sinais de riqueza não coincidente com a renda oferecida à tributação. Isto quer dizer que embora os depósitos bancários possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização em confronto com os constantes das declarações respectivas, autorizem a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos percebidos pelo autuado. O método de apuração, no entanto, baseado apenas em extratos bancários e no fluxo de depósitos, não oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador, em particular, embora possam induzir omissão de receitas, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, no entanto, não são em si mesmo, exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se tratando de omissão de receitas em pessoas jurídicas optantes de lucro presumido, quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância dos princípios de legalidade e da tipicidade.



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

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

A fiscalização deve, em casos como o presente, aprofundar suas investigações, procurando demonstrar o efetivo aumento de patrimônio e/ou consumo do contribuinte, através de outros sinais exteriores de riqueza, a exemplo do levantamento dos gastos efetuados através dos cheques emitidos ou, no caso dos autos, pela vinculação dos créditos lançados as vendas efetuadas, procurando identificar os adquirentes, através de diligências no estabelecimento bancário. Não basta que o contribuinte não esclareça convenientemente a origem dos depósitos. Embora tal fato possa ser um valioso indício de omissão de receita, não é suficiente por si mesmo para amparar o lançamento, tendo em vista o disposto na lei.

Nenhuma outra diligência foi realizada no sentido de corroborar o trabalho fiscal no que tange aos depósitos bancários. Mesmo assim o fisco resolveu lavrar o lançamento, tendo como suporte os extratos bancários. Vê-se que realmente o lançamento do crédito tributário está lastreado somente em presunção. E ela é inaceitável neste caso.

Os depósitos bancários, como fato isolado, não autorizam o lançamento do imposto de renda, pois não configura o fato gerador desse imposto. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza conforme esta previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional.

O lançamento do imposto de renda realizado com base em simples extratos bancários, sem a demonstração de que o movimento bancário deu origem a uma disponibilidade econômica, e por conseguinte, a um enriquecimento do contribuinte, o qual deveria ser tributado e não foi, não pode prosperar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000685/92-58
Acórdão nº. : 104-15.092

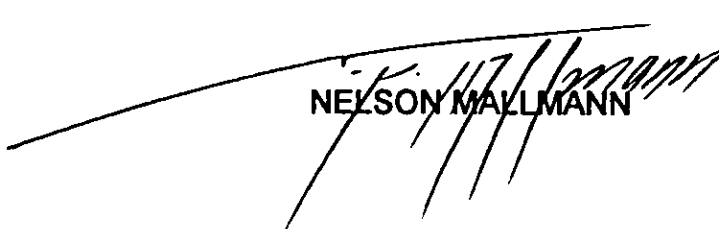
Como é cediço, e tal fato já foi exaustivamente demonstrado, os extratos bancários só se prestam a autorizar uma investigação profunda sobre a pessoa física ou jurídica, com o escopo de associar o movimento bancário a um aumento de patrimônio, a um consumo, a uma riqueza nova; enfim à uma disponibilidade financeira tributável.

É óbvio que qualquer levantamento fiscal realizado a partir de informações constantes nos extratos bancários, concluirá pela existência de inúmeros depósitos, cujas origens impescindem de uma averiguação mais minudente por parte da fiscalização, para embasarem a instauração do procedimento fiscal e o lançamento do tributo correspondente, o que não ocorreu no caso vertente.

Enfim pode-se concluir que depósitos bancários podem se constituir em valiosos indícios mas não prova de omissão de receitas e não caracterizam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, nem podem ser tomados como valores representativos de acréscimos patrimoniais. Para amparar o lançamento, mister que se estabeleça um nexu causal entre cada depósito e o rendimento omitido, e/ou deve ser demonstrado, através de "fluxo de caixa", que os depósitos bancários foram utilizados para acobertar gastos em geral.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de julho de 1997


NELSON MALLMANN