MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	13971.000575/96-21
Recurso nº.	:	117.073
Matéria	:	IRPJ e OUTROS - Exs: 1995 e 1996
Recorrente	:	HILÁRIO ROCHA - ME
Recorrida	:	DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de	:	23 de fevereiro de 1999
Acórdão nº.	:	104-16.858

IRPJ - MICROEMPRESA - LIMITES DE RECEITA BRUTA ANUAL PARA ENQUADRAMENTO E ISENÇÃO - O limite de receita bruta anual para enquadramento e registro especial como microempresa eqüivale a 250.000 UFIR. Por outro lado, para fins de isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição para o PIS, as microempresas permanecem sujeitas ao limite de receita bruta anual correspondentes a 96.000 UFIR.

IRPJ - CRIMES TRIBUTÁRIOS E FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL - PERDA DOS INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE REDUÇÃO OU ISENÇÃO DE TRIBUTOS - A prática de atos que configurem crimes contra ordem tributária, bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei n.º 8.846/94, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária. Nesse caso, inexistindo escrituração regular, impõe-se o arbitramento do lucro, com base na receita bruta declarada.

IRPJ - MICROEMPRESA - PERDA DA ISENÇÃO - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITAS - 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 depósitos e o fato que represente omissão de rendimento. Assim, constada omissão de receitas, em microempresas que perderam a isenção por prática de crimes contra a ordem tributária e, face à inexistência de escrituração regular, procede ao arbitramento dos lucros, sendo irrelevante que a omissão tenha sido detectada através de extratos bancários que comprovam movimentação financeira em nome da empresa em montante exageradamente superior a suas vendas e sem que se conseguisse justificar a regular procedência dos recursos.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. A manutenção de conta bancária não contabilizada constituem indícios veementes de omissão de receitas que permitem presumir que os

depósitos não contabilizados tenham origem em receitas à margem da contabilidade.

ARBITRAMENTO - BASE DE CÁLCULO - RECEITA BRUTA CONHECIDA - O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação do percentual de 15% sobre a receita bruta auferida, cujos percentuais serão aumentados em seis por cento ao mês sobre o último adotado, observado como limite máximo o dobro do inicial.

ARBITRAMENTO - BASE DE CÁLCULO - OMISSÃO DE RECEITAS - No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, será considerado, no exercício de 1995, lucro arbitrado o valor correspondente a cinqüenta por cento dos valores omitidos e, no exercício de 1996, o valor da omissão apurada.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO AGRAVADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 100%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, além disso para que a multa de 300% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº.502/64. A manutenção de depósitos bancários à margem da escrituração, em nome próprio, pode caracterizar omissão no registro de receitas pela pessoa jurídica, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, II, do RIR/94.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA:

IRRF - COFINS - PIS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - Tratando-se de tributação decorrente, o julgamento do processo principal faz coisa julgada no processo decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito existente entre ambos.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por HILÁRIO ROCHA - ME.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000575/96-21
Acórdão nº. : 104-16.858

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de lançamento de ofício para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13971.000575/96-21
Acórdão nº. : 104-16.858
Recurso nº. : 117.073
Recorrente : HILÁRIO ROCHA - ME

RELATÓRIO

HILÁRIO ROCHA - ME, contribuinte inscrito no CGC/MF 78.815.875/0001-39, estabelecida cidade de Pomerode - Estado de Santa Catarina, à Rua Willy Pawloswki, n.º 40 - Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Joinville - SC, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 410/440, prolatada pela DRJ em Florianópolis - SC, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 458/462.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/07/96, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Programa de Integração, Contribuição para Seguridade Social, Imposto de Renda Retido na Fonte do Arbitrado, IRRF sobre Omissão de Receitas e/ou Redução do Lucro Líquido e Contribuição Social de fls. 211/380, com ciência em 05/08/96, exigindo-se o recolhimento de crédito tributário no valor total de 145.322,48 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), para fatos geradores até 31/12/94 e R$ 123.435,62 para fatos geradores a partir de 01/01/95, a título de tributos e contribuições, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100%, e da multa agravada de 300% para as infrações com intuito de fraude; e dos juros de mora de 1% ao mês, calculados sobre o valor dos tributos e contribuições, relativo aos exercícios financeiros 1995 e 1996, correspondente, respectivamente, aos períodos-base de 1994 e 1995.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde se constatou as seguintes irregularidades:

1 - ARBITRAMENTO DAS RECEITAS BRUTAS TOTAIS DECLARADAS ISENTAS NOS PERÍODOS-BASE DE 1994 e 1995: Em conseqüência da perda de isenção e, tendo a contribuinte assinalado a opção pela tributação com base no lucro presumido, em caso de receita ao limite de isenção e tendo em vista o teor do depoimento do Sr. Hilário Rocha, colhido em 10/06/96, fls. 144, onde afirma que "a empresa não mantém contabilização regular de atividades (livros Diário, Razão ou livro Caixa". Infração capitulada nos artigos 539, inciso IV do RIR/94 e artigo 47, inciso III da Lei n.º 8.981/95.

2 - RECEITA OMITIDA - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA - VENDAS NÃO REGISTRADAS: Omissão de receitas na revenda de mercadorias e prestação de serviços, apurada conforme descrito em Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no artigo 541 do RIR/94.

3 - RECEITA OMITIDA - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA - COMPRAS NÃO REGISTRADAS: Omissão de receitas apurada conforme descrito em Termo de Verificação. Infração capitulada no artigo 541 do RIR/94.

4 - RECEITA OMITIDA - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA - RECEITAS NÃO DECLARADAS: Omissão de receitas na declaração IRPJ da contribuinte, conforme descrito em Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada no artigo 541 do RIR/94.

5 - RECEITAS (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) - REVENDA DE MERCADORIAS - RECEITA OPERACIONAL APURADA: Receita operacional apurada conforme descrito em Termo de Verificação. Infração capitulada no artigo 541 do RIR/94.

Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional autuantes, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação de fls. 196/210, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em 18 de setembro de 1995 realizamos diligência na contribuinte com o objetivo de verificarmos os pagamentos feitos por esta à RGL - Engenharia de Metais Ltda., empresa sob fiscalização;

- que constatamos então a existência de diversos pagamentos à empresa fiscalizada, que conforme declaração do Sr. Hilário Rocha, os mesmos constituíram pagamentos referentes à aquisições de produtos junto àquela empresa;

- que foi solicitado ao Banco Bradesco S/A, fls. 05, cópias dos cheques utilizados em pagamento, e verificamos, então, serem estes nominativos à RGL Engenharia de Metais Ltda., conforme cópias dos mesmos às fls. 06/17;

- que durante a fiscalização junto à RGL Engenharia de Metais Ltda., em decorrência de fatos levantados, solicitamos a quebra do sigilo bancário das pessoas físicas e jurídicas envolvidas, no que obtivemos êxito, consubstanciado no Alvará expedido pelo Juiz Federal Substituto da Vara de Blumenau;

- que às fls. 19/39, anexamos cópia de um caderno denominado contas correntes, apreendido em 10 de outubro de 1995, conforme termo de apreensão à fls. 018, no qual o Sr. Hilário Rocha, mantinha um controle paralelo de movimentação bancária da empresa e sua particular; onde se constata a existência de outros pagamentos à RGL Engenharia de Metais Ltda.;

- que às fls. 48 a 77, anexamos cópia dos extratos bancários onde se vê lançamentos a débito comprovando a liquidação dos referidos cheques, extratos estes, fornecidos pelo Banco Bradesco S/A, mediante intimação fiscal acompanhada do já citado alvará judicial que determinou a quebra do sigilo bancário;

- que quanto a omissão de receitas caracterizada por omissão de compras, tem-se que conforme demonstrativo constante do quadro 03, abaixo, a contribuinte adquiriu, no período de 01/01/94 a 31/12/95, mercadorias de RGL - Engenharia de Metais Ltda., sem emissão das respectivas notas fiscais, no valor de CR$ 2.984.157,00, conforme relação de pagamentos em favor da vendedora constantes do citado caderno denominado contas correntes (fls. 19/39) dos quais anexamos algumas cópias de cheques (fls. 06/17) que materializaram tais pagamentos, e cópias (fls. 157/160) das notas fiscais emitidas pela fornecedora, em valores inferiores aos pagamentos efetuados e, declaração do Sr. Hilário Rocha, titular da fiscalizada, contida no termo de diligência fiscal (fls. 04), lavrado em 18/09/95, onde afirma ser aqueles cheques instrumento de pagamento de aquisições de mercadorias efetivamente realizadas junto àquela empresa;

- que conforme demonstrado no quadro 03, dos 28 (vinte e oito) cheques emitidos por Hilário Rocha - ME, no período considerado, em favor de RGL - Engenharia de Metais Ltda., todos representando pagamento de aquisições de produtos; 24 são verdadeiramente aquisições de produtos sem a devida emissão de notas fiscais, 02 representam pagamento referente a compras subfaturadas e apenas 02 representam pagamentos inerentes à aquisições acobertadas com notas fiscais idôneas;

- que portanto, autuamos a contribuinte, na órbita do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, pela omissão de receitas caracterizada por omissão de compras, nos valores demonstrados no quadro 03, bem como, por reflexo, no Programa de Integração Social (PIS), Contribuição à Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social Sobre o Lucro (CS);

- que esta infração foi penalizada com multa equivalente a 300% sobre a diferença dos tributos e contribuições devidos, conforme determina o art. 4º, inciso II da Lei

n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, por caracterizar evidente intuito de fraude, definido no art. 72, da Lei n.º 4.502/64;

- que quanto a omissão de receitas caracterizada por venda sem emissão de notas fiscais, tem-se que conforme consta do termo de depoimento à fls. 144, o Sr. Hilário Rocha, titular da autuada, afirma que os depósitos efetuados na conta corrente 3.386-3 mantida pela contribuinte junto ao Banco Bradesco S/A referem-se a efetivo faturamento da empresa;

- que assim, de posse dos extratos bancários (fls. 48/77), realizamos o confronto diário entre os depósitos realizados em cheques e dinheiro, e os valores faturados pela contribuinte constantes dos livros Registros de Saída (fls. 107/136) e Registro de Serviços (fls. 79/106), resultando no demonstrativo 01, com os valores das receitas omitidas, constante às fls. 186/195;

- que no citado demonstrativo, alocamos, no decorrer dos períodos-base, os depósitos efetuados aos valores faturados até que os valores daqueles superassem estes, representando assim as receitas omitidas;

- que esta infração foi penalizada com multa equivalente a 300% sobre a diferença dos tributos e contribuições devidos, conforme determina o art. 4º, inciso II da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, por caracterizar evidente intuito de fraude, definido no art. 72, da Lei n.º 4.502/64;

- que quanto a omissão de receitas contabilizadas e não declaradas, tem-se que no período-base de 1994 constatamos a ocorrência de omissão de receitas contabilizadas e não declaradas. Foi realizado um cotejo entre os dados da Declaração de Imposto de Renda da Microempresa e as notas fiscais emitidas, conforme escriturado nos

livros Registro de Saídas e Registro de Serviços (fls. 79/136), e verificamos a diferença demonstrada no quadro 05;

- que a penalidade aplicada foi de 100% conforme determina o inciso I, art. 4º, da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991;

- que quanto a perda da isenção concedida às Microempresas, tem-se que conforme se observa nas declarações de imposto de renda pessoa jurídica dos períodos-base de 1994 e 1995, fls. 140/143, a contribuinte usou o formulário II utilizando-se da isenção concedida pela Lei n.º 7.256/84, art. 2º e 11, e alterações contidas no art. 42 da Lei n.º 8.383/91;

- que no entanto, o art. 59 da Lei n.º 9.069/95, diz que "A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei n.º 8.137/90), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei n.º 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretará à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.";

- que foi o que realmente se configurou nesta contribuinte, já que o fato das aquisições de mercadorias sem as respectivas notas fiscais, comprovado inclusive em depoimento do Sr. Hilário Rocha, datado de 10/07/96, fls. 185, caracterizando crime contra a ordem tributária do tipo previsto no inciso II, art. 1º da Lei 8.137/90; e de posse dos extratos bancários fornecidos pelo Banco Bradesco S/A, fls. 48/77, da conta corrente n.º 3386-3, atendendo à intimação fiscal datada de 13/12/95, fls. 44, constatamos que o total dos valores depositados foram superiores ao total de notas fiscais emitidas referentes ao período compreendido entre 01/01/94 a 31/12/95. E, em depoimento do Sr. Hilário Rocha, datado de 10/06/96, fls. 144, há a afirmação clara: "que os depósitos efetuados na conta bancária da empresa, referem-se à receitas de vendas e prestação de serviços do

estabelecimento, e também rendimentos pessoais do depoente, não sendo possível a discriminação e comprovação de tais valores.". Estando, portanto, caracterizados os fatos típicos previstos no art. 1º incisos I, II e V; art. 2º inciso I da Lei n.º 8.137/90;

- que quanto ao arbitramento das receitas brutas totais declaradas isentas nos períodos-base de 94 e 95, tem-se que em conseqüência da perda da isenção e tendo em vista a opção pela tributação com base no lucro presumido, em caso de receita excedente ao limite de isenção e, tendo em vista a falta de contabilização regular de atividades, não restou outra opção senão arbitramento do lucro, em relação às receitas brutas declaradas isentas.

Em suas peças impugnatórias de fls. 384/404, apresentada, tempestivamente, em 04/09/96, a autuada, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, requer que a autoridade singular dê provimento a impugnação declarando insubsistente os autos de infrações lavrados, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o auto foi lavrado sob a alegação infundada de omissão de receitas, desclassificação da microempresa, compras sem notas e depósitos bancários sem origem;

- que além das presunções acima, que não justificam a existência de receitas tributáveis, as autoridades fiscais coagiram a impugnante a assinar termos de confissão de procedimentos comprometedores sob o ponto de vista fiscal, nos quais admite, contra sua livre vontade, as irregularidades presumidas e apontadas no auto de infração. Dentre esses termos, um foi lavrado de próprio punho por um dos fiscais e assinado, sob coação, pela impugnante;

- que o auto de infração aponta uma suposta compra de mercadorias sem nota fiscal de RGL - Engenharia de Metais Ltda., a qual é uma das fornecedoras da impugnante;

- que todos os cheques emitidos a favor da RGL foram considerados pelos fiscais como pagamento de compras sem nota fiscal, o que não é verdade. As operações com a RGL eram realizadas com o intuito comercial e com fins financeiros. As operações comerciais foram registradas conforme estabelecem as legislações pertinentes nos respectivos livros. As operações financeiras (troca de cheques por dinheiro) resultaram em depósito bancário ou pagamentos de contas da impugnante;

- que as autoridades fiscais determinaram a receita da empresa através de um levantamento de todos os depósitos bancários efetuados no Bradesco. Essa forma de apurar a receita não é a convencional e nem a prevista na legislação tributária. Dentre os depósitos bancários, existem valores que não correspondem ao faturamento da empresa. A identificação do que corresponde cada valor depositado é praticamente impossível de ser realizado, pois neles estão inclusos valores pessoais, venda de bens particulares, empréstimos, troca de cheques e valores de eventos comunitários. Os valores referentes a esses itens deveriam, no mínimo, serem excluídos daquela soma, se fossem verdadeiras as alegações fiscais;

- que na verdade, a preocupação fiscal era a de emitir um auto de infração mesmo que não houvesse certeza e respaldo técnico para tanto. A presunção de omissão de receitas foi o método utilizado e que justificou a emissão do auto de infração. Quando o fisco exige tributos por presunção, o faz porque não tem a devida certeza quanto aos fatos e aos valores do contribuinte. Tudo isso torna o ato inicial nulo de pleno direito;

- que apesar do esforço da fiscalização, equivocaram-se na aplicação da legislação específica, especialmente quando se refere ao limite de isenção e na aplicação de penalidades. Com efeito, a Lei n.º 8.864/94 aumentou o limite da receita bruta anual de 96.000 para 250.000 UFIR. Ora, essa lei ainda não foi revogada e como tal deve ser respeitado e observada pelas autoridades fiscais;

- que os valores arbitrários apurados pelos senhores fiscais, mesmo somados aos valores reais declarados pelo contribuinte, não atingem o limite estabelecido pela Lei;

- que o cancelamento do registro especial de microempresa, segundo o Decreto n.º 90.880/85, poderá ser efetivado de ofício. Essa permissão produz efeitos a partir da data da expedição do ofício;

- que a multa aplicada, mesmo que se admitissem as irregularidades apontadas, não poderia ser de 300%. O excesso de exação fiscal permitiu mais um equívoco das autoridades fiscalizadoras;

- que a Lei n.º 7.256/84 estabelece para as microempresas multa de 200% quando a falta de recolhimento tiver ocorrido por dolo, fraude ou simulação;

- que convém salientar que as leis que determinaram a tributação de lucros na fonte, como se fossem distribuídos automaticamente, estão sendo declaradas inconstitucionais pelos nossos tribunais. Uma receita não realizada não pode ser tributada enquanto não estiver disponível;

- que convém salientar ainda que a alíquota do PIS, apesar da Lei Complementar 17 ter estabelecido ser de 0,75% sobre o faturamento, foi reduzida para

0,65% e admitida até hoje pelas autoridades da receita federal no mesmo percentual. Os senhores fiscais não podem exigir imposto maior que o devido especialmente no presente caso em que o contribuinte é uma microempresa beneficiada pela isenção.

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

- que inicialmente, vale ressaltar que o art. 44, incisos I e II da Lei n.º 9.430/96, reduziu os percentuais da multa de ofício para 75% e 150%. Considerando que os presentes lançamentos do IRPJ, PIS, COFINS, IRRF e CSSL não se encontram definitivamente julgados na esfera administrativa, cabe a redução da multa de ofício neles exigida (ADN COSIT n.º 01/97);

- que preliminarmente, afirma a contribuinte que os autuantes coagiram-na a assinar termos de confissão, nos quais teria admitido, contra sua livre vontade, as irregularidades presumidas e apontadas no auto de infração;

- que de fato, a fiscalização tomou declarações por termo assinado pela contribuinte no procedimento em análise. É importante ressaltar contudo, que tais declarações, emitidas na forma do art. 963 do RIR/94, constituem apenas indícios, não podendo ser invocadas como prova das irregularidades apontadas no auto de infração;

- que desse modo, na apreciação do mérito do lançamento, para efeito de comprovação das infrações apuradas, a autoridade julgadora levará em consideração exclusivamente as provas documentais que instruem os autos, bem como as respostas

apresentadas espontaneamente pela interessada, em relação às intimações que lhe foram dirigidas, na forma prevista no art. 893 do RIR/94;

- que consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 203), que os depósitos realizados em cheque e dinheiro na conta corrente bancária da interessada (fls. 48/77), foram confrontados com as vendas relacionadas nos livros Registros de Saídas e Registro de Serviços (fls. 79/136), resultando na apuração dos valores das receitas omitidas, conforme demonstrativo de fls. 186/195;

- que de janeiro a maio de 1994, a omissão de receitas foi tributada mensalmente, e a partir de 09/05/94, as receitas omitidas passaram a ser tributadas diariamente. Caracterizado o evidente intuito de fraude, foi aplicada a multa de 300% sobre a diferença dos tributos e contribuições devidos, prevista no art. 4º, inciso II da Lei n.º 8.218/91;

- que a respeito dessa infração, a impugnante alega que as autoridades fiscais determinaram a receita da empresa através de levantamento dos depósitos bancários efetuados no Bradesco S/A, dentre os quais existiriam valores não correspondentes ao faturamento da empresa. Entende que o fisco presumiu a existência de omissão de receitas sem ter a devida certeza quanto aos fatos e valores relativos ao contribuinte, o que, a seu ver, implicaria a nulidade do ato fiscal;

- que não devem prevalecer os argumentos da impugnante. Os extratos bancários da interessada foram obtidos mediante autorização judicial (fls. 43/77), e mostram todos os depósitos efetuados em dinheiro e cheques na conta corrente bancária da pessoa jurídica, no período de 05/01/94 a 28/12/95;

- que por meio da intimação de fls. 145, de 10/06/96, a fiscalização solicitou a apresentação de Livro Caixa, ou escrituração comercial e fiscal, relativa ao período de janeiro de 1993 a dezembro de 1995. A interessada anexou, então o Livro Caixa de fls. 163/172, referente aos meses de janeiro de 1994 a dezembro de 1995;

- que em 27/06/96, a contribuinte foi intimada a indicar os valores dos depósitos bancários que não fossem referentes ao faturamento da empresa (fls. 174, item I), bem como comprovar documentalmente a titularidade e a alienação de vários bens e direitos constantes do Livro Caixa;

- que atendendo à intimação, a contribuinte declarou, à fls. 177, item 1, que os depósitos não referentes ao faturamento da empresa são aqueles indicados pela venda do veículo VW/Saveiro, de um motor kombi diesel, de um equipamento de jato de areia, de uma bicicleta e de empréstimos recebidos de terceiros, sendo que os demais depósitos são relativos ao faturamento da empresa;

- que a documentação apresentada pela interessada não comprova o efetivo recebimento dos valores das vendas por ela mencionadas. Também não se pode admitir a simples afirmação de que os referidos bens teriam sido pagos com cheques de terceiros, já que a contribuinte não anexou qualquer documentação que comprove essa alegação;

- que segundo o princípio contábil da entidade, o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o da pessoa física dos sócios ou do titular da firma individual. Assim, os valores depositados na conta corrente bancária da empresa presumem-se decorrentes de suas operações, cabendo à pessoa física infirmar esta presunção, mediante documentação coincidente com as datas e os valores depositados;

- que considerando que a interessada não logrou comprovar ser outra a origem dos depósitos efetuados em nome da empresa, tais valores, deduzidos das receitas devidamente escrituradas nos livros Registro de Saídas e Registros de Serviços, foram corretamente classificados como omissão de receitas da pessoa jurídica;

- que note-se que o Decreto-lei n.º 2.471/88 determinou, em seu art. 9º, inciso VII, o cancelamento dos processos administrativos relativos a débitos para com a Fazenda Nacional que tenham origem na cobrança do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários;

- que essa regra, no entanto, não se aplica ao caso presente, uma vez que a ação fiscal não se baseou exclusivamente em depósitos bancários, mas foram analisados os livros de Registros de Saída de Serviços, sendo que a interessada foi intimada a esclarecer os motivos pelos quais os valores superaram a receita escriturada;

- que restou comprovada, portanto, nos autos, a omissão de receitas caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada, no período de 05/01/94 a 27/12/95;

- que demonstrada a ocorrência da infração acima, ficou caracterizado o evidente intuito de fraude, motivando a aplicação da multa de ofício qualificada de 300% a qual, entretanto, deve ser reduzida para 150% (Lei n.º 9.430/96, em seu art. 44, inciso II);

- que não é o caso de se exigir a multa de 200% prevista no art. 25 da Lei n.º 7.256/84, pois a lei prevê a cominação de multa menos gravosa. Também não restou caracterizado o "excesso de exação" apontado, vez que a exigência da multa de ofício agravada decorre do evidente intuito de fraude, comprovado em face da infração apurada;

- que conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 199/201), a contribuinte emitiu 28 cheques, em pagamento de compras efetuadas do fornecedor RGL Engenharia de Matais Ltda., relacionados no quadro de fls. 199/200. Dentre essas aquisições, apenas quatro estavam acompanhas das respectivas notas fiscais, o que levou os autuantes a concluírem pela existência de omissão de receitas em razão de compras não registradas;

- que contudo, no caso dos autos, a tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada exclui a tributação relativa à omissão de compras;

- que se os depósitos de origem não comprovada, ao ingressarem na conta corrente da interessada, já foram tributados a título de omissão de receita, não se pode tributar novamente, como receita omitida, a saída de tais recursos, por ocasião do pagamento dos referidos cheques, pois isso configuraria bitributação;

- que a partir do momento em que os recursos depositados sofreram a incidência do imposto de renda e demais tributos e contribuições exigidos na autuação, tornaram-se rendimentos já tributados, hábeis para justificar os pagamentos dos 28 cheques relacionados no quadro de fls. 199/200;

- que quanto a Receita Operacional Omitida - Receitas não Declaradas, tem-se que por meio do Termo de Verificação Fiscal, fls. 204, apurou-se a omissão de receitas contabilizadas e não declaradas pela contribuinte, nos meses de janeiro e abril de 1994 e no dia 31/08/94. Sobre esta infração a impugnante afirma que as divergências entre os valores das emissões de notas fiscais lançadas nos livros Registro de Saídas e no Diário seriam originárias de cancelamento ou devolução de vendas após o encerramento do mês;

- que o argumento acima não deve prevalecer, pois não se trata de confronto com os valores constantes do livro Diário, mas do cotejo entre as notas fiscais

escrituradas nos livros Registro de Saídas e Registro de Serviços (fls. 79/136), e os dados constantes da Declaração de Rendimentos apresentada em relação ao ano-calendário de 1994 (fls. 141);

- que quanto ao arbitramento do lucro nos anos-calendários de 1994 e 1995, tem-se que consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 205, item 2, que a interessada perdeu o direito à isenção relativa às microempresas, em virtude da prática de crimes contra a ordem tributária, caracterizada pela omissão de receitas decorrente de omissão de compras e da existência de depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 59 da MP n.º 596/94;

- que embora tenha sido descaracterizada, nesta decisão, a infração relativa à omissão de compras, foi mantida a tributação dos depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendários de 1994 e 1995, infração que configura crime contra a ordem tributária. Assim, em relação a esse período, a interessada não está amparada pela isenção relativa às microempresas;

- que segundo Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar Livro Caixa ou escrituração comercial e fiscal, limitando-se a anexar o Livro Caixa de fls. 163/172, o qual foi desclassificado pela fiscalização, pelos motivos relacionados nos subitens 1, 2 e 3. Procedeu-se, então, ao arbitramento do lucro, com base na receita declarada, relativo aos anos-calendário de 1994 e 1995, nos termos da Portaria MF n.º 524/93, IN SRF n.º 79/93 e Leis 8.981/95 e n.º 9.249/95;

- que quanto aos demais argumentos, tem-se que a interessada contesta a perda da condição de microempresa decorrente da autuação, alegando que a Lei n.º 8.864/94 aumentou o limite de receita bruta anual de 96.000 para 250.000 UFIR;

- que nesse ponto assiste razão à impugnante. De fato, a Lei n.º 8.864, de 28/03/94, aumentou o limite de receita bruta anual para fins de registro especial e enquadramento como microempresa, para 250.000 UFIR. Considerando que a receita bruta anual da contribuinte apurada na autuação, relativa aos anos-calendários de 1994 e 1995 não excedeu deste limite, não cabe o cancelamento de seu registro especial de microempresa;

- que por outro lado, o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 33, de 07 de junho de 1994 esclareceu que, para fins de isenção do Imposto de Renda e da Contribuição para o PIS, as microempresas permanecem sujeitas ao limite de receita bruta anual correspondente a 96.000 UFIR, uma vez que a Lei n.º 8.864/94 não contém disposição expressa com o objetivo de ampliar este benefício fiscal;

- que assim sendo, o fato de a interessada ter auferido receita bruta anual superior a 96.000 UFIR nos anos-calendário de 1994 e 1995 acarretou apenas e tão somente a perda da isenção relativa ao Imposto de Renda e ao PIS, naquele período. Não cabe a perda da condição de microempresa proposta no Termo de Verificação Fiscal.

A ementa da referida decisão, que resumidamente consubstancia os fundamentos da autoridade julgadora de primeiro grau é a seguinte:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Anos-calendário 1994 e 1995
COMPROVAÇÃO DAS INFRAÇÕES APURADAS - DECLARAÇÃO TOMADA POR TERMO ASSINADO PELO CONTRIBUINTE.

No presente processo, as infrações apuradas no auto de infração foram comprovadas por meio dos documentos que instruem os autos, e não com base nas declarações tomadas por termo assinado pelo contribuinte.

Processo nº. : 13971.000575/96-21
Acórdão nº. : 104-16.858

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Depósitos bancários mantidos pela empresa à margem da contabilidade espelham omissão de receitas, justificando-se a tributação a esse título.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DECRETO-LEI N.º 2.471/88.

Para que se possa aplicar a regra do art. 9º, inciso VII do DL 2.471/88, é necessário que a exigência fiscal esteja baseada unicamente em extratos ou comprovantes de depósitos bancários. Se a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar documentação específica e envidou esforços para que a pessoa jurídica explicasse a razão de os depósitos superarem a receita escriturada, os extratos bancários, ao contrário, se prestam como prova de omissão de receita.

OMISSÃO DE COMPRAS. VALORES JÁ TRIBUTADOS.

Comprovado que os recursos utilizados no pagamento de compra não registradas já foram tributados na autuação, a título de depósitos bancários de origem não comprovada, descabe a autuação por omissão de compras.

OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS.

A existência de receitas escrituradas nos livros Registro de Saídas e Registro de Serviços, não incluídas na declaração de rendimentos do ano-calendário correspondente, configura hipótese de omissão de receitas.

MICROEMPRESA. LIMITES DE RECEITA BRUTA ANUAL PARA ENQUADRAMENTO E ISENÇÃO.

O limite de receita bruta anual para enquadramento e registro especial como microempresa eqüivale a 250.000 UFIR. Por outro lado, para fins de isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição para o PIS, as microempresas permanecem sujeitas ao limite de receita bruta anual correspondente a 96.000 UFIR.

MICROEMPRESA. PRÁTICA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PERDA DA ISENÇÃO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. ARBITRAMENTO.

A prática de crime contra a ordem tributária implica a perda da isenção relativa às microempresas. Nesse caso, inexistindo escrituração regular, impõem-se o arbitramento do lucro, com base na receita bruta declarada.

MULTAS DE OFÍCIO. REDUÇÃO

As multas de ofício foram reduzidas para 75% e 150%.

EXIGÊNCIAS DECORRENTES:

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

INCIDÊNCIA SOBRE O LUCRO ARBITRADO.

O lucro arbitrado, deduzido do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro, presume-se rendimento pago aos sócios ou ao titular da empresa individual, sujeitando-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais somente produzem efeitos em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. ALÍQUOTAS.

Com a edição da Resolução do Senado Federal n.º 49/95, foi suspensa a execução dos Decretos-lei n.º 2.445/88 e 2.449/88, e a contribuição para o PIS voltou a ser devida à alíquota de 0,75% do faturamento, na forma da Lei Complementar 7/70, alterada pela Lei Complementar 17/73. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995, a contribuição para o PIS sofreu nova modificação, passando a incidir à alíquota de 0,65% do faturamento (Medida Provisória n.º 1.212/95, e reedições).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.
CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL
À exigências decorrentes aplica-se o decidido em relação ao lançamento principal, quando não se encontram novas questões de fato ou de direito.

LANÇAMENTO PROCEDENTES EM PARTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/03/98, conforme Termo constante às fls. 441/457, e, com ela não se conformando, a autuada interpôs, em tempo hábil (14/04/98), o recurso voluntário de fls. 458/460, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que demonstrou o fisco toda a sua intenção de arbitrar aplicando sobre a receita presumida um percentual de 50% de lucro. Ora, porquê 50% se as empresas que apresentam declaração pelo lucro presumido podem considerar somente 8% da receita como lucro real a ser tributado a 15%;

- que a legislação atual, prevista nos artigos 15 e 16 da Lei n.º 9.249/95, para a declaração do lucro arbitrado, estabelece o percentual de 9,6% da receita bruta para determinar o lucro a ser arbitrado;

- que a multa aplicada, mesmo que se admitissem as irregularidades apontadas, não poderia ser de 300%, hoje 150%. Se houvesse falta de recolhimento, no presente caso, a multa não poderia exceder a 75%;

- que a existência do imposto de renda na fonte, mesmo que se admitisse as arbitrariedades alegadas pelo fisco, não pode prosperar, pois os documentos apresentados pelas autoridades eliminam qualquer dúvida a respeito. Não existiu distribuição de lucros, o que afasta a presunção absoluta e exige o cancelamento da exigência fiscal relacionada ao imposto de renda na fonte.

Processo nº. : 13971.000575/96-21
Acórdão nº. : 104-16.858

Consta às fls. 463/464 liminar em Mandado de Segurança, expedida pela Justiça Federal de Blumenau - SC, para que se dê seguimento ao recurso interposto, independentemente de qualquer prévio depósito.

É o Relatório.

Processo nº. : 13971.000575/96-21
Acórdão nº. : 104-16.858

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há argüição de qualquer preliminar.

A matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito a perda da isenção de imposto de renda pessoa jurídica, por prática de atos que caracterizam crimes contra ordem tributária definidos pela Lei n.º 8.137/90 e omissão de receitas detectada através de extratos bancários que comprovam movimentação financeira em nome da empresa em montante superior as suas vendas e sem que conseguisse justificar a regular procedência dos recursos.

Quanto a perda da isenção concedida às microempresas, tem-se que consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 205), que a suplicante perdeu o direito à isenção relativa às microempresas, em virtude da prática de crimes contra a ordem tributária, caracterizada pela omissão de receitas decorrente da existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Conforme se observa nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 1994 e 1995 (fls. 140/143), a contribuinte usou o formulário

II, específico para microempresas, utilizando-se da isenção concedida pela Lei n.º 7.256/84, art. 2º e II (Estatuto da Microempresa), e alterações contidas no art. 42 da Lei n.º 8.383/91.

Diz a legislação de regência:

Lei n.º 7.256, de 27 de novembro de 1984 - Estatuto da Microempresa:

"Art. 1º - À microempresa é assegurado tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, de acordo com o disposto nesta Lei.

.....

Art. 12 - As microempresas que deixarem de preencher as condições para seu enquadramento no regime desta Lei ficarão sujeitas ao pagamento dos tributos incidentes sobre o valor da receita que exceder o limite fixado no art. 2º desta Lei, bem como sobre os fatos geradores que vierem a ocorrer após o fato ou situação que tiver motivado o desenquadramento."

Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

"Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

.....

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa, ou omitir declaração sobre as rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

....."

Lei n.º 9.069, de 29 de junho de 1995:

"Art. 59 - A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei n.º 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária."

Ora, verifica-se que a fiscalização de posse dos extratos bancários fornecidos pelo Banco Bradesco S/A (fls. 48/77), da conta corrente n.º 3386-3, em nome da autuada, constatou que o valor total dos depósitos foram muito superior ao valor total das notas fiscais emitidas e em depoimento afirmado pelo Sr. Hilário Rocha, titular da empresa autuada, que os valores depositados tinham origem em vendas e prestação de serviços efetuadas, como também rendimentos pessoais.

Assim, a prática de atos que configurem crimes contra ordem tributária, bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei n.º 8.846/94, acarretarão à

pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

Convém, também, lembrar que a Lei n.º 8.864, de 28/03/94, aumentou o limite de receita bruta anual para fins de registro especial e enquadramento como microempresa, para 250.000 UFIR. Porém, por outro lado, o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 33, de 07 de junho de 1994 esclareceu que, para fins de isenção do Imposto de Renda e da Contribuição para o PIS, as microempresas permanecem sujeitas ao limite da receita bruta anual correspondente a 96.000 UFIR, uma vez que a Lei n.º 8.864/94 não contém disposição expressa com o objetivo de ampliar este benefício fiscal.

Quanto as vendas não registradas, baseado no confronto entre as vendas registradas e os valores constantes de extratos bancários, têm-se, em princípio, que 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.

Diante da extensa jurisprudência do Poder Judiciário e visando desobstruí-lo de ações movidas contra o pagamento de créditos tributários originados de levantamentos de saldos de depósitos bancários, o Poder Executivo tomou como medida de salutar prudência e de economia de custas judiciais, encaminhar ao Congresso Nacional a minuta do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei n.º 2.471/88, pelo qual determinava sumariamente o cancelamento do crédito tributário e o arquivamento dos processos pendentes de cobrança ou de julgamento quando oriundos de imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Como se vê, o próprio legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei n.º 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:

> "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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.
>
> 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 desafogo 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).

Mas é ledo 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, tornando 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 expresso:

"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."

Porém, não caberia a afirmação de que o lançamento no caso concreto se baseara exclusivamente em extratos bancários (emissão de cheques, depósitos bancários), data vênia, improcede posto que foi trazida aos autos provas e fortes indícios, de que a contribuinte realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositados em sua conta corrente bancária.

Verifica-se, pois, que depósitos bancários, emissão de cheques, 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.

Os elementos colhidos pela fiscalização em confronto com os constantes das declarações respectivas, autorizam a conclusão de que, na espécie, ocorreu ocultação de rendimentos percebidos pela autuada. O método de apuração oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador.

Se faz necessário lembrar, que os depósitos bancários e/ou cheques emitidos, 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 da contribuinte, o qual deveria ser tributado e não foi, não pode prosperar.

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 imprescindem de uma averiguação mais minudente por parte da fiscalização, para embasarem a instauração do procedimento fiscal e o lançamento do tributo correspondente.

Enfim, quanto as vendas não registradas consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 203), que os depósitos realizados em cheque e dinheiro na conta bancária da autuada (fls. 48/77), foram confrontados com as vendas relacionadas nos livros Registros de Saídas e Registro de Serviços (fls. 79/136), resultando na apuração dos valores das receitas omitidas, conforme demonstrativo de fls. 186/195.

A respeito dessa infração, a impugnante alega que as autoridades fiscais determinaram a receita da empresa através de levantamento dos depósitos bancários efetuados no Bradesco S/A, dentre os quais existiam valores não correspondentes ao

faturamento da empresa (valores pessoais, venda de bens particulares, empréstimos, troca de cheques e valores de eventos comunitários). Entende, ainda, que o fisco presumiu a existência de omissão de receitas sem ter a devida certeza quanto aos fatos e valores relativos ao contribuinte, o que, a seu ver, implicaria a nulidade do ato fiscal.

Não devem prevalecer os argumentos da impugnante. Os extratos bancários da autuada foram obtidos mediante autorização judicial, e mostram todos os depósitos efetuados em dinheiro e cheques na conta corrente bancária da pessoa jurídica, no período de 05/01/94 a 28/12/95.

Por meio da intimação de fls. 145, de 10/06/96, a fiscalização solicitou a apresentação de Livro Caixa, ou escrituração comercial e fiscal, relativa ao período de janeiro de 1993 a dezembro de 1995. A interessada anexou, então o Livro Caixa de fls. 163/172, referente aos meses de janeiro de 1994 a dezembro de 1995.

Tem-se, ainda, que segundo o princípio contábil da entidade, o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o da pessoa física dos sócios ou do titular da firma individual. Assim, os valores depositados na conta corrente bancária da empresa presumem-se decorrentes de suas operações, cabendo a autuada o ônus da prova contrária, mediante a apresentação de documentação coincidente em datas e valores depositados.

Considerando que a interessada não logrou comprovar ser outra a origem dos depósitos efetuados em nome da empresa, tais valores, deduzidos das receitas devidamente escrituradas nos livros de Registro de Saídas e Registro de Serviços, foram corretamente classificados como omissão de receitas da pessoa jurídica.

Da mesma forma não prospera os argumentos da autuada quanto ao arbitramento do lucro e os coeficientes aplicados. Senão vejamos:

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 205) que a interessada perdeu o direito à isenção relativa às microempresas, em virtude da prática de crimes contra ordem tributária em decorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Segundo o mesmo Termo de Verificação Fiscal, a suplicante foi intimada a apresentar o Livro Caixa ou Escrituração comercial, limitando-se a anexar o Livro Caixa de fls. 163/172, o qual foi desclassificado.

Insurge-se a suplicante, com ênfase, em oposição a essa conclusão do fisco. Na sua veemência argumentativa, a suplicante chega afirmar, em algumas passagens de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pelos Auditores Fiscais, indevidamente endossada pelo julgador de Primeira Instância, que, abstendo-se de aprofundar o procedimento investigatório de fiscalização, colheram, por amostragem, informações estanques, desconexas e nada conclusivas, para, embasados nestas, impor à empresa tão despropositado ônus tributário.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da suplicante nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, "data vênia", flagrante despropósito, haja visto que a função precípua do fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, sendo irrelevante o nome que os contribuintes lhes tenham emprestado na escrituração.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a Jurisprudência deste Conselho, também improcedente a assertiva da suplicante no sentido que o fisco efetuou o lançamento por mera presunção, nada provando.

Ora, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação do percentual de 15% sobre a receita bruta

auferida, cujos percentuais serão aumentados em seis por cento ao mês sobre o último adotado, observado como limite máximo o dobro do inicial, bem como no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, será considerado, no exercício de 1995, lucro arbitrado o valor correspondente a cinqüenta por cento dos valores omitidos e, no exercício de 1996, o valor da omissão apurada. Assim, neste aspecto não há nada para discutir, já que correta a aplicações do coeficientes de arbitramento perante a legislação de regência.

Enfim, a matéria se encontra longa e brilhantemente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, firmo a minha convicção que a documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca que houve omissão de rendimentos. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos documentados.

Entretanto, o dever de ofício nos arrasta no sentido de que se faça a justiça fiscal quanto a multa qualificada aplicada para a omissão de receitas, decorrente do art. 4º, inc. II da Lei n.º 8.218/91, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê do relatório, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de omissão de receitas oriundas da não escrituração de depósitos bancários.

Para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/984, e sucedâneos, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias

materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

> "Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

A tributação resulta de uma presunção legal "juris tantum" no sentido de que ocorreu omissão no registro de receitas, tendo em vista diferença entre os valores constantes dos extratos bancários e os valores constantes do livro Registro de Saídas.

De modo que, com o devido respeito e acatamento, examinando-se a aplicação da penalidade de 300%, vislumbra-se um lamentável equivoco da autuação fiscal. Cumulou-se duas presunções: a primeira que foi da omissão de receita; a segunda que estas infrações sejam com o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Assim agindo, aplicou, no meu modo de entender, incorretamente a multa de 300%, pois prevalecendo a imposição, a toda evidência não há, nos autos, provas de que tenha tais infrações o intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

O fato de alguém - pessoa jurídica - não registrar as vendas no seu total da notas fiscais para a escrituração pode ser considerado de plano com evidente intuito de

fraudar ou sonegar o imposto de renda ? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não. Ora, se nesta circunstância, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar, como considerar a presunção legal de omissão de receitas?

Por que não se pode reconhecer na simples omissão, embora clara a sua tributação, a imposição de multa de 300%? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. É porque existe a presunção legal de omissão, por isso é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, pois pode ter sido equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, ainda que exista a prova da presunção legal da omissão de receita.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessário a referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido

Processo nº. : 13971.000575/96-21
Acórdão nº. : 104-16.858

de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de lançamento de ofício para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 1999

NELSON MALLMANN