



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5  
Processo nº : 10630.000035/93-11  
Recurso nº : 116.195  
Matéria : IRPJ – Exs.: 1988 a 1990  
Recorrente : JOSÉ A. FILHO & CIA. LTDA.  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA-MG  
Sessão de : 20 de agosto de 1998  
Acórdão nº : 107-05.237

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção comum de omissão de receitas que deles se origina, há de ser calcada em provas concretas e inequívocas, obtidas mediante concurso de outros elementos confirmatórios, sendo imprescindível que as intimações e a peça básica individualizem cada depósito indiciado. O lançamento que apenas totaliza a suposta receita omitida sem atender os preceitos acima, inquina o cancelamento da medida.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ A. FILHO & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima 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.

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
PRESIDENTE

EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 SET 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº : 10630.000035/93-11  
Acórdão nº : 107-05.237

Recurso nº : 116.195  
Recorrente : JOSÉ A. FILHO & CIA. LTDA.

## RELATÓRIO

A autuada já qualificada neste autos, recorre a este Colegiado através da petição de fls. 1.251 a 1.260 , da decisão prolatada às fls. 1.235 a 1.248, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento, o qual julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração fls. 01 a 09 relativo ao IRPJ - cujo enquadramento legal constante no T.V.A. fls. 513 - omissão de receitas conforme artigo 181 do RIR/80 - aprovado pelo Dec. 85.450/80. .

*"As irregularidades fiscais apuradas pela fiscalização encontram-se assim descritas no T V A fls. 510 a 531 :*

*A análise dos documentos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, revelou que o mesmo depositou em suas contas bancárias valores excedentes ao que tinha como disponibilidades escrituradas, nos seguintes montantes:*

<i>Exercício de 1.988 - base 1.987</i>	<i>Cz\$</i>	<i>8.014.128,75</i>
<i>Exercício de 1.989 - base 1.988</i>	<i>Cz\$</i>	<i>104.776.754,49</i>
<i>Exercício de 1.990 - base 1.989</i>	<i>NCz\$</i>	<i>436.864,81</i>

*Referidos valores foram demonstrados nos levantamentos de ORIGENS X APLICAÇÕES - tendo como base os QUADROS DEMONSTRATIVOS I, II e III (fls. 215 a 233)".*

Os depósitos bancários foram extraídos dos extratos (doc. de fls. 55 a 209) mediante somatória mensal.

Das peças processuais depreende-se que o contribuinte em 17-06-91 foi intimado (doc. de fls. 22) a apresentar as declarações de IRPJ, os livros fiscais contábeis inclusive informasse se possuía escrita contábil nos períodos de 1.986 a 1.988.

Processo nº : 10630.000035/93-11  
Acórdão nº : 107-05.237

Em resposta (doc. de fls. 24) datado de 24-06-91 diz que nos anos bases de 1.986/87 optou pelo lucro presumido, e que possui escrita contábil - anexando fotocópia de folhas alternadas do livro diário.

Em 31-07-92 a autuada tomava ciência da intimação de fls. 210, onde a autoridade demonstrava a insuficiência de recursos para cobertura dos depósitos bancários, concedendo um prazo de 20 dias para comprovação das insubsistências constatadas.

Referida intimação também oficializava a devolução de documentos, inclusive colocava a disposição do sujeito passivo fotocópias dos extratos bancários.

Através doc. de fls. 235 contesta o levantamento do fisco sustentando: i) que inexistente omissão de receitas; ii) que não foram levados em consideração os empréstimos contraídos junto a terceiros e bancos (anexa doc. fls. 236 a 504); iii) detalha empréstimos bancários, e apenas cita data e valores dos contraídos junto a terceiros.

Também em resposta a intimação recebida em 18-12-92 (doc. de fls. 505) declara: i) que a liquidação de todos os empréstimos contraídos com os bancos estão devidamente registrados nos extratos, tanto entrada quanto liquidação, ressalvando que alguns foram obtidos via notas promissórias emitidas pelo próprio contribuinte; ii) que dos obtidos junto a terceiros apenas possui as notas promissórias quitadas - devidamente escrituradas.

Nas razões de impugnação, doc. de fls. 538 esbate a medida fiscal alegando em síntese: i) ser ilegítimo o lançamento com base em depósitos bancários; ii) que o levantamento não é correto porque a acusação é duvidosa por não evidenciar renda auferida ou consumida; iii) que inexistente qualquer diferença; iv) que no ano de 1.987 o levantamento pautou-se na escrituração contábil, cujo o mesmo encontrava-se dispensado de tê-la; v) que o auto de infração não foi lavrado no estabelecimento da autuada; vi) procede juntada de doc. de fls. 555 a 711.

A intimação de fls. 713 solicitou; i) demonstração contábil individualmente de cada operação de transferência da conta caixa para a conta banco; ii) comprovação documental dos empréstimos tomados de terceiros; iii) demonstração da receita vendas a vista e a prazo dos meses fevereiro a maio de 1.987; iv) demonstrar o registro individualizado no livro diário das operações alegadas nas cópias dos cheques (discriminados) já que os extratos bancários ( documentação de origem externa) não evidenciam ou dão suporte as hipóteses alegadas nas referidas cópias de cheques.

Procurador da empresa em atenção a intimação acima em síntese manifesta-se: i) reafirmando os valores da receita do mês 02 a 05 de 87; ii) insurge-se contra a não aceitação do saldo bancário em 31-12-86 no valor de Cr\$ 679.056,73 por falta de contabilização, pois o mesmo é demonstrado pelos extratos; iii) não esclarece o registro das operações detalhadas nas cópias de cheques; iv) e que a comprovação dos empréstimos de terceiros será juntada posteriormente; v) junta doc. de fls. 747 a 1.072.

Seu apelo aborda o seguinte; 1) Preliminar sobre a aplicação indevida de TRD; 2) aplicação indevida da alíquota do IRPJ, vez que a legislação nos períodos de 1.987 a 1.989 prevê a alíquota de 25%; 3) que a autoridade fiscal devia se pautar em utilizar a base de cálculo de 50% das receitas omitidas nos anos base de 1.988 e 1.989, como o fez no ano base de 1.987, e não 100% ao teor do RIR/80 c/c o art. 43 da Lei 8.541/92; 4) que a decisão singular despreza os documentos e as razões de defesa, portanto desfundamentada por ferir o art. 458 do cpc. e C. Federal; 5) insurge-se quanto a não consideração do saldo bancário de 1.986; 6) alega que a documentação dos empréstimos obtidos de terceiros no valor de 3.976.000,00 foram carreadas aos autos, entretanto a autoridade preparadora à época colocou os documentos fora de ordem, ocasionando visível prejuízo a recorrente; 7) contesta a acusação de rasura sobre as vendas do mês 02 a 05 de 1.987, sendo que a fiscalização usa esse artifício porque sabe que inseriu valor menor no denominado quadro I; 8) que comprovou a veracidade das transferências entre bancos via cheques, portanto improcede a alegação de que as cópias de cheques não servem como argumento do dito trânsito pela conta caixa; 9) insurge-se contra o sistema utilizado nos levantamentos, ou seja não foi considerada

Processo nº : 10630.000035/93-11  
Acórdão nº : 107-05.237

como origem no ano seguinte a omissão do ano base anterior, vez que a partir do instante que se esta exigindo implemento tributário deste valor, por lógica e pôr justiça há que aproveita-lo no ano seguinte, partindo-se do princípio que ele ingressou no patrimônio do contribuinte; 10) finaliza pedindo o provimento de seu apelo.

É o Relatório.



## VOTO


Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, Relator

O recurso preenche as formalidades legais, razão pela qual dele conheço.

A matéria trazida a exame deste Colegiado conforme relatório, trata de omissão de receitas com enquadramento legal no artigo 181 do RIR/80.

As matérias levantadas a título de preliminar tratam-se na realidade de questões de mérito, e como tal devem ser analisadas.

A recorrente em seu apelo insurge-se quanto a metodologia utilizada, a não consideração do saldo bancário existente em 31 de dezembro de 1.986, a acusação de rasuras sobre as vendas nos meses de 02 a 05 de 1.987, a não aceitação do sistema de lançamentos pôr caixa das transferências entre bancos; diz que a exação é duvidosa, tendo em vista que cabia a fiscalização, substanciado no artigo 142 e ss. do CTN, desenvolver um trabalho sério na escrituração contábil do contribuinte com o fito de buscar a verdade, sendo que para isso bastava a recomposição da conta caixa; contesta a decisão monocrática ao afirmar que houve acréscimo patrimonial; transcreve a ementa do acórdão de nº 105-8.433 - da 5ª Câmara do 1º CC - verbis: " Vale ressaltar que este procedimento da fiscalização (programa e origem/aplicação) em si é bastante precário e insipiente"



Processo nº : 10630.000035/93-11  
Acórdão nº : 107-05.237

A constatação fiscal de omissão de receitas é fundamentada na somatória mensal dos depósitos bancários e escrituração do contribuinte, tendo como enquadramento legal o artigo 181 do RIR/80, verbis:

*"Art. 181 - Provada, pôr indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa pôr administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."* (grifei)

A redação do citado artigo somente autoriza o arbitramento sobre a **base nos recursos de caixa - fornecidos a empresa - pelos - administradores - sócios - titular - acionista controlador.**

Nos autos não consta prova de que a possível insuficiência de recursos foi suprida pelas pessoas nominadas no artigo 181 do RIR/80, conseqüentemente tenho que o procedimento origina-se em presunção comum.

Assim, diante do indício ( diferença entre somatória mensal dos depósitos bancários e o resultado da somatória das vendas a vista + recebimentos de duplicatas = outras receitas ) do QUADRO DE ORIGENS E APLICAÇÕES (Doc. de fls. 215 a 233), a autoridade fiscal tenta imputar uma provável omissão de receitas.

Os depósitos bancários mediante somatória mensal (não individualizados) contraposto as origens de recursos tidas nos demonstrativos utilizados pelo fisco é configurador do indício, não da prova, a qual em se tratando de presunção comum cabe ao sujeito ativo.

Na presunção comum o indício não pode transformar-se em prova.

A autoridade fiscal diante dos elementos indiciários, deve aprofundar-se nas pesquisas, e produzir elementos outros que subsidiariamente aos indícios tenham o condão de provar a efetiva omissão de receitas.

A maior ou menor valia da presunção como elemento de convicção depende da relação existente entre o fato indicante, e o fato sobre cuja existência se questiona.

Se a relação é apenas ordinária, a conclusão não será evidente, porém simplesmente provável, assim, não se pode estabelecer um valor para as presunções como elemento de convicção, a não ser diante de provas concretas, mediante o cuidadoso exame da relação entre fato indiciante, e o fato sobre cuja existência se questiona.

*“Presumir, entre diversas alternativas, que apenas uma é a verdadeira e, no caso de dúvida, aplicar o princípio de que o sujeito mais poderoso na relação tributaria deve ser beneficiado em detrimento do mais débil, é anular toda exegese contida no artigo 112 do CTN.; é criar princípio de legalidade elástica e de tipicidade maleável como fundamento de direito tributário. Isto porque, um novo tipo indefinido, não desenhado em lei, teria nascido, pôr força da interpretação flexível, a favor do autor e beneficiário da norma tributaria em detrimento do que deve suportá-la”.*

(Ives Gandra da Silva Martins - Cad. Pesquisas Tributárias nº 9 - Ed. Res. Tributária)

Verifica-se que o crédito tributário lançado com base comparativa em depósitos extraídos de extratos bancários pôr **somatória global mensal** não possui os requisitos necessários de certeza e segurança que todo lançamento deve possuir para que possa ser julgado de forma isenta.

Assim, a presunção de omissão de receitas não prevista expressamente pela legislação, ante a falta de outros elementos confirmatórios do desvio de receitas, fere os princípios norteadores do CTN art. 3º c.c. art. 142 e parágrafo único.

Processo nº : 10630.000035/93-11  
Acórdão nº : 107-05.237

Em outras oportunidades, o Poder judiciário sabiamente repugnou tal tributação, resultando pacificada a jurisprudência na Súmula 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos:

"É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em estratos ou depósitos bancários" (Súmula 182/TFR).

Os Tribunais Regionais Federais seguiram tal entendimento:

REO 90.0424132/PR. TRF 4ª Região. 1ª Turma. Rel. Juiz Ari Pargendler. DJ 30-10-91, p. 27121.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Os depósitos bancários podem constituir indício de percepção de renda, não bastando por si só para a exigibilidade do imposto respectivo. Súmula no 182 do Tribunal Federal de Recursos. Remessa improvida.

AC 91.051040i/RN. TRF 5ª Região. 2ª Turma. Rel. Juiz Araken Mariz. DJ 31-01-92, p. 1121.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO COM BASE EXCLUSIVA EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. 1 - É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários. (Súmula nº 182/TFR). 2 - Apelação e Remessa Oficial improvidas.

AC 95.04.54053-8/RS. TRF 4ª Região. Turma de Férias. Rel. Juíza Tânia Escobar. DJ 07-08-96.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. 1. É ilegítimo o lançamento do imposto de renda com base exclusivamente em presunção de auferimento de renda a partir de depósitos bancários.

O voto da juíza Tânia Escobar, na AC 95.04.54053-8 enfrenta o fulcro da questão:

*"O imposto de renda tem o seu contorno expressamente definido no artigo 43 do CTN, que assim dispõe:*

↓

**"Art. 43 - O Imposto, de competência da União, sobre a renda e provemos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade económica ou jurídica:**

**I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;**

**II - de provemos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."**

*Da exegese do citado artigo, tem-se que o suporte fático da incidência do imposto de renda é a disponibilidade económica ou jurídica, pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, de renda ou provemos de qualquer natureza. Mais que a mera aquisição de renda ou provemos, portanto, é preciso que dela resulte acréscimo patrimonial para o contribuinte.*

*Partindo dessa premissa, é forçoso concluir que o numerário depositado em instituição financeira não constitui, por si só, fato gerador do imposto de renda, porquanto caracteriza mera presunção de auferimento de renda. E a presunção, em face dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada na conceituação dos tributos e da vedação da integração analógica para a imposição de tributo não previsto em lei, que regem as relações jurídico-tributárias, não tem lugar no Direito Tributário. Ninguém está obrigado a pagar tributo cujo fato gerador, base de cálculo e contribuinte não estejam precisamente definidos na lei.*

*Depósitos bancários, por sua própria natureza, configuram apenas indícios de acréscimo patrimonial, o ponto de partida, portanto, de uma investigação tributária, que poderá ou não culminar numa autuação fiscal. De forma alguma servem para indicar receitas tributáveis, pois não necessariamente representam acréscimo patrimonial. Pelas mais diversas razões, podem ter origens tributáveis ou não, ou já tributadas exclusivamente na fonte.*

*Assim, somente se o Fisco constatar, pelo exame dos documentos apresentados pelo contribuinte, a existência de rendimentos tributáveis, e sobre os quais não houve recolhimento do tributo devido, o arbitramento torna-se legítimo.*

*Foi ao enfoque desses fundamentos que o extinto Tribunal Federal de Recursos editou a Súmula n' 182, "in verbis":*

**"É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos e depósitos bancários".**



*Essa Súmula está plenamente em vigor nos dias de hoje, porquanto permanecem, sob a égide da nova Ordem Constitucional, as mesmas razões que levaram à sua edição.*

*Quanto ao ônus da prova sobre a origem dos depósitos bancários, penso que não se pode do contribuinte que faça prova contra si mesmo. Malgrado o dever que possui de colaboração com o Fisco, prestando esclarecimentos e fornecendo documentos, sempre que isso lhe for solicitado - o que efetivamente ocorreu caso dos autos -, não compete a ele as atribuições afetas à fiscalização tributária. Ademais disso, vale, em matéria tributária, o mesmo princípio que norteia o Direito Penal, segundo o qual o réu não está obrigado a confessar o crime de que é acusado, tampouco do seu silêncio pode-se extrair qualquer conclusão prejudicial a sua defesa.*

*Releva notar, ainda, no caso presente, o longo período investigado pelo Fisco, e o absurdo que significa exigir do contribuinte que saiba, com precisão, determinar a origem de todos os depósitos que circularam na sua conta-corrente nos últimos cinco anos."*

A existência de depósitos bancários que, por si só, não constitui acréscimo patrimonial pode servir de base para o início do procedimento de fiscalização. Verificada a existência de depósitos bancários incompatíveis com a renda declarada, a autoridade fiscal deveria - e raramente o faz - efetuar a fiscalização exaustiva que lhe impõe o art. 142 do Código Tributário Nacional, ao dizer, *verbas*.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A norma é clara: à autoridade administrativa compete o ônus" de provar a existência de aumento patrimonial, que é o único fato gerador do imposto de renda".

Administração, com base em normas como a sob análise, inverte toda a lógica jurídica - *lançando antes do procedimento (Inexistente)* - e, violando o Código Tributário Nacional (arts. 43 e 142), e a Constituição Federal (arts. 153, III e 5º, II e LIV), cobra imposto de renda na ausência de renda.

Assim, a presunção de omissão de receitas não prevista expressamente pela legislação, ante a falta de outros elementos confirmatórios do desvio de receitas, fere os princípios norteadores do CTN art. 3º c.c. art. 142 e parágrafo único.

Anote-se, é pertinente a observação que o procedimento esta calcado em presunção comum, notadamente porque somente na edição da Lei nº 9.430/96 em seu artigo 42, procura-se fundamentar lançamentos de imposto de renda sobre depósitos bancários, conseqüentemente a época dos fatos objeto nos autos não havia dispositivo legal.

Veja-se a exposição de motivos:

***"22. Por sua vez, o art. 42 objetiva o estabelecimento de critério juridicamente adequado e tecnicamente justo para apurar, mediante a análise do movimentação financeira de um contribuinte, pessoa física ou jurídica, valores que se caracterizem como rendimentos ou receitas omitidas. Há que se observar que a proposta não diz respeito ao acesso às informações protegidas pelo sigilo bancário, as quais continuarão sendo obtidas de acordo com a legislação e a jurisprudência atuais. O que se procura é, a partir da obtenção legítima das informações, caracterizar-se e quantificar-se o ilícito fiscal, sem nenhum arbítrio, mas de forma justa e correta, haja vista que a metodologia proposta permite a mais ampla defesa por parte do contribuinte. Também importa ressaltar que a análise da movimentação deverá ser individualizado por operação, onde o contribuinte terá a oportunidade de, caso a caso, identificar a natureza e a origem dos respectivos valores. Dessa forma, tem-se a certeza de que as parcelas não comprovados, ressaltados transferências entre contas de mesmo titularidade ou movimentações de pequeno valor (art. 42, § 3º), sejam, efetivamente, fruto do evasão tributário." (Grifos)***

Processo nº : 10630.000035/93-11  
Acórdão nº : 107-05.237

Diante das razões expostas, entendo que o procedimento administrativo fiscal esta desprovido de provas concretas e iniquivocas que comprovem omissão de receitas, dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de agosto de 1998.

  
EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS