



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10665.000644/95-81
Recurso nº : RP/108-128.187
Matéria : IRPJ E OUTROS EXS. 1992
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : XZ 52 MANUFATURA E COMÉRCIO DE MODA LTDA
Recorrida : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 15 de junho de 2.004
Acórdão nº : CSRF/01-04.996

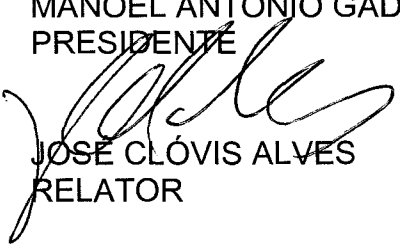
DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O depósito ou movimentação bancária não é bastante para configurar a omissão de receitas. Imprescindível a demonstração da correlação entre a movimentação bancária e dados internos e externos relativos ao movimento da empresa. Incabível o lançamento efetuado tendo como suporte valores de depósitos constantes de extratos bancários, por não caracterizarem, por si sós, disponibilidade econômica de renda e provento na forma definida no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Recurso negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos NEGAR, provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 AGO 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, MARCIO MACHADO CALDEIRA (Suplente Convocado), LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS

Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

PASSUELLO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

A stylized handwritten signature, possibly of the name 'José', written in black ink.A handwritten signature, possibly of the name 'Carlos', written in black ink.

Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

Recurso nº : RP/108-128187
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : XZ 52 MANUFATURA E COMÉRCIO DE MODA LTDA

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 108-06.816 de 22 de janeiro de 2.002, que deu provimento parcial ao recurso voluntário afastando as exigências, em virtude do lançamento ter sido realizado com base em depósitos bancários.

A Câmara afastou as exigências devido ao lançamento ter sido realizado com base só em movimentação bancária uma vez que a fiscalização demonstrar a existência de relação entre a movimentação bancária e as atividades da empresa.

A relatora do acórdão recorrido argumenta em seu voto que apesar de todo o empenho do AFRF, a jurisprudência do 1º Conselho é no sentido de que não procede o lançamento fundamentado exclusivamente em extratos e comprovantes de depósitos bancários, uma vez que a infração não restou suficientemente demonstrada nos autos. Logo, seria necessário um maior aprofundamento da ação fiscal. Tanto no âmbito do Judiciário como no administrativo, os depósitos bancários só ensejarão lançamento quando ficar demonstrado que há ligação entre o valor omitido e o seu depósito respectivo, hipótese que não se vislumbra nos autos.

Na guarda do prazo legal o Procurador da Fazenda Nacional apresentou o RP de folhas 442/446, argumentando em síntese o seguinte.

Transcreve a ementa da decisão de primeira instância diz que não houve unanimidade em relação à exclusão da exigência calcada em depósitos



Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

bancários sendo projetando a necessidade de pacificação por parte da CSRF, para o fim da correta aplicação da lei ao caso posto e de segurança jurídica.

Quanto ao mérito argumenta que o artigo 195 do CTN determina que o contribuinte deve guardar e conservar os livros fiscais e os comprovantes de lançamentos neles efetuados, documentos que se apura a regularidade fiscal e tributária da empresa, autuando-a, caso seja constatada qualquer irregularidade, tendo sido esse o procedimento da fiscalização. Diz que a autuação tem fundamento de validade no artigo 108 do CTN, que permite a autoridade competente, para aplicar a legislação tributária utilize-se da analogia, dos princípios gerais de direito tributário, dos princípios gerais de direito público e da equidade, não sendo obrigatório ficar adstrito, apenas e tão-somente aos princípios gerais de direito tributário.

Afirma que a legislação determina que toda diferença de rendimentos, tal como no presente caso, que foi apurada entre o montante de depósitos bancários e os recursos financeiros declarados, bem como pelo aumento de capital em moeda corrente necessita, obrigatoriamente, de comprovação da sua origem e efetiva entrega do numerário, sob pena de resultar caracterizada, por presunção legal, omissão de receitas.

O presidente da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes através do Despacho nº 1080-0.117/2.002, fls. 448/449 deu seguimento ao RE.

O processo foi encaminhado à repartição de origem para ciência da contribuinte que apresentou contra-razões ao recurso do PFN, fls. 453 a 458, onde discorre sobre admissibilidade do recurso afirmando o recorrente não fundamentara a contrariedade à lei ou a evidência da prova, por isso pede que o pleito não seja admitido. Quanto ao mérito pede a manutenção da decisão ancorada nos próprios argumentos colacionados pelo relator.

É o relatório.



Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES , Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, portanto dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE INADMISSIBILIDADE LEVANTADA PELO CONTRIBUINTE.

O contribuinte sustenta que o PFN não fundamentara a petição e pede a reforma do despacho de admissibilidade de folhas 448/449, negando-se seguimento ao recurso especial ora combatido, porque não preenchidos os requisitos para sua admissibilidade, cita o artigo 22 do RICS RF.

De pronto cabe salientar que o seguimento já fora deferido, porém analiso o argumento como preliminar de inadmissibilidade que passo a examinar.

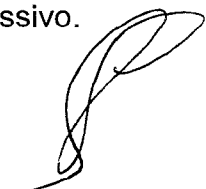
Examinemos inicialmente quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.



Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

Como o Procurador interpôs recurso especial – RP – base
inciso I, teremos de analisar se no acórdão guerreado houve contrariedade à lei,
evidência da prova.

O PFN aponta como contrariados os artigos 108 e 195 do CTN
conforme segundo e terceiro parágrafos constates da folha 445, satisfazendo assim
a condição regimental prevista no artigo 5º inciso I e 7º § 1º uma vez que não só
citou a legislação como colocou argumentos para fundamentar sua tese.

Estando o recurso de acordo com as normas regimentais rejeito a
preliminar de inadmissibilidade levantada pelo contribuinte nas contra-razões.

O PFN afirma que de acordo com o artigo 195 do CTN deve a empresa
guardar e conservar os livros e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados
e se a auditoria apurar irregularidade deve fazer o lançamento.

De fato a empresa deve guardar e conservar livros e documentos para
possibilitar a auditoria contábil-fiscal, porém essa norma em si não dá azo a
qualquer autuação, salvo o arbitramento no caso de falta de escrituração ou
escrituração imprestável, nos casos de aproveitamento da escrituração, pode e
dever o fisco reconstituir o lucro real, incluindo receitas omitidas ou glosando custos
ou despesas não admissíveis de acordo com a legislação.

Nos casos de omissão de receitas duas são as alternativas, ou se trata
de presunção legal, suprimimento de caixa em moeda corrente sem a prova de origem
e ou, efetividade da entrega, como autuado na presente lide e mantido, ou a
omissão com prova direta. Na presunção legal basta ao fisco provar o fato, já nos
demais casos dever provar a omissão em si, venda sem nota fiscal, com prova do
pagamento, nota calçada, circularização em clientes e fornecedores, etc.

Concluindo esse item podemos afirmar que a câmara não contrariou a
norma enfocada visto não ter sido aquela que sustentou a autuação e nem poderia
ser pois não regula quaisquer tipos de omissão de receitas.

Argumenta também o PFN que o artigo 108 do CTN daria guarida à
exigência fiscal. Transcrevo abaixo o citado texto legal.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966



Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

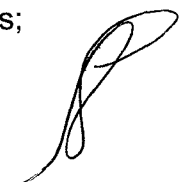
O próprio texto legal contraria as pretensões do recorrente pois não havia previsão legal para a exigência do IR com base em exclusivamente em depósitos bancários antes da edição da Lei nº 9.430/96, somente a partir dessa data o legislador trouxe como presunção legal de omissão tal hipótese. Se antes disso não havia lei o próprio artigo 108 do CTN em seu § 1º veda a constituição de crédito tributário sem previsão legal.

Para dar mais sustentação à decisão verifiquemos, em tese, se o acórdão contrariou o artigo 43 do CTN.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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



Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

{§ 1º introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.}

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

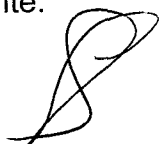
{§ 2º introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.}

O PFN, em seu arrazoadado não aponta diretamente no que a decisão contrariou a definição renda e proventos contida no artigo 43 do CTN, porém passaremos a comenta o tema., por tópicos suas argumentações.

O fato da não contabilização da conta corrente e a comparação dos depósitos com a receita declarada do contribuinte seriam suficientes para se entender que, quanto ao “plus” seria renda?

Entendo que não, a movimentação bancária representa tão somente a movimentação de valores, ou movimentação da riqueza, a renda em si só pode ser entendida quando há um acréscimo de valor real na riqueza existente. Tal conceito vale tanto para a pessoa física como jurídica. O fato da não escrituração de determinada conta corrente, por si só não dá a segurança necessária para que se afirme ter havido acréscimo de valor ao patrimônio anterior da pessoa jurídica. Tanto isso é verdade que na apuração do lucro real, só é base imponible o real acréscimo no patrimônio da pessoa jurídica.

Consta do da descrição dos fatos folha de continuação do auto de infração página 04 o seguinte:



Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

"RECEITAS OMITIDAS

RECEITAS OPERACIONAIS OMITIDAS

RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIAS

Omissão de receitas, caracterizada por diferença não justificada, apurada entre o montante de depósitos bancários e os recursos financeiros declarados ou justificados pelo contribuinte, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante deste."

Como enquadramento legal temos os artigos 1º e 6º da Lei 6.468/77; Artigo 1º , incisos I e II, do DL 1.706/79 e artigo 41 da Lei nº 7.799/89.

RIR/80 – aprovado pelo Decreto 85.450/80

Art. 181 – Provada, por 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 por 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 (DL 1.598/77, art. 12 § 3º, e DL 1.648/78, art. 1º inciso II).

Como vimos a própria autoridade lançadora na descrição dos fatos deixou expresso que a omissão de receitas se baseou em diferença entre os depósitos bancários e a receita declarada.

Analisando os autos, verifico que a omissão com base em suprimento de caixa fora mantida pela Câmara e objeto de parcelamento pelo contribuinte que aderiu ao REFIS, logo não procedem os argumentos do PFN em relação a esse tema pois já não faz parte da lide.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

SEÇÃO I - Lançamento

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



Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em lide como depósitos ou movimentação de valores em instituições financeiras, ainda que em valores superiores aos declarados, não foi hipótese eleita pelo legislador como presunção de omissão de receita, a única via existente seria a prova direta cujo ônus recai sobre a autoridade lançadora, visto que cabe a ela não só verificar a ocorrência do fato gerador como determinar a matéria tributável. A inversão do ônus da prova só ocorre nos casos de presunções legais, tais como, saldo credor de caixa, passivo fictício, fornecimento de recursos ao caixa pelos proprietários ou administradores das empresas. Aliás sequer caberia falar em depósitos e recursos financeiros declarados pois tais itens não são objeto de declaração pois, dependendo da atividade uma empresa pode ter uma movimentação financeira enorme, mas se sua margem de lucratividade for baixa, com relativa certeza seu lucro será também pequeno. A movimentação financeira não reflete normalmente o fato gerador do tributo que é a renda e não a receita, ou seja é o plus, o acréscimo ao patrimônio.

O lançamento para que se cumpra o artigo 142 do CTN, e o princípio da legalidade, é feito quando:

- 1) a base de cálculo é determinada de forma direta pela autoridade, ou seja prova-se que houve acréscimo de riqueza à preexistente;
- 2) a base de cálculo é determinada de forma indireta, ou seja a autoridade partindo de determinados fatos provados, que por si só não indicariam o acréscimo de riqueza mas que levam à conclusão que houve tal aumento, como exemplos: saldo credor de caixa, passivo fictício, recursos escriturados como fornecidos ao caixa da empresa pelos proprietários ou administradores sem que prova da origem e efetiva entrega.



O princípio da legalidade estrita a que está submetida a autoridade tributária não permite lançamentos que não obedeçam fielmente a legislação vigente. Sobre esse princípio da legalidade, vale destacar trechos da obra de MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA, em sua obra intitulada - DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO EXECUÇÃO E CONTROLE, Editora Dialética, 1999, páginas 100 e 101:

" A exigência da obediência aos princípios que regem e norteiam o exercício da atividade pública, e em especial à administrativa-tributária, decorre da própria essência da função desempenhada que necessita de limites e freios para coibir os impulsos à adoção de critérios empíricos, discricionários e arbitrários por aqueles que se encontram vinculados à execução e ao controle do ato de lançamento tributário, para que a Administração Pública possa, como no dizer de Sainz de Bujanda, satisfazer os postulados de justiça social que se constitui a idéia central da política econômica do Estado."

Mais adiante a mesma autora às páginas 104 e 105 diz:

"A relação jurídica tributária, por se exteriorizar como consequência de uma atividade administrativa por sua própria natureza, é sempre ex lege, estando submetida à ordem jurídica e subordinada ao princípio da legalidade, pois somente terá existência jurídica se houver como antecedente um texto de lei autorizando-a . Daí expressamente o artigo 142, parágrafo único , do CTN lhe impor o caráter de atividade vinculada (à lei) e obrigatória (ex-ofício e imperativa), não comportando discricionariedade para se optar pela sua execução ou não, inexistindo, portanto, liberdade para o agente público inovar no âmbito das providências estabelecidas legalmente.

Além da legalidade, exige-se um plus que caracteriza a tipicidade, que é a adequação, o ajustamento que o fato imponible deve Ter com a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos, para que o efeito jurídico se produza."

A interpretação dada pela autora encaixa-se como uma luva na presente lide, visto que a autoridade ao citar um fato imponible (Depósitos



Processo nº : 10665.000644/95-81
Acórdão nº : CSRF/01-04 996

bancários não contabilizados) como omissão de receita, hipótese não eleita pelo legislador como presunção legal para que tal omissão ocorresse, fugiu à legalidade estrita a que está submetida a administração pública.

Nas sociedades democráticas a lei tributária existe para impor limites à atuação do governante na exigência dos tributos que geram as receitas necessárias para sua manutenção e para a consecução dos objetivos estabelecidos pela sociedade através do Contrato Social da Nação. Aceitar o alargamento dos conceitos estabelecidos para os fatos geradores dos tributos e a determinação da matéria tributável, abriria pressuposto perigoso, pois o governante poderia exigir tributo além dos limites estabelecidos pela lei.

Concluindo não há a contrariedade à lei alegada, pelo contrário a legislação citada pelo autuante não dá apoio legal para a exigência.

Considerando que lançamento não obedeceu ao princípio da legalidade, eis que depósito bancários, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, não era hipótese eleita pelo legislador como presunção de omissão de receitas, despicando se torna falar sobre as argumentações contrárias à consideração dos eventuais custos. Esses somente teriam razão de apreciação se admitida a ocorrência da hipótese de incidência trazida pelo autuante como bastante para a exigência do tributo.

Aos decorrentes aplico a decisão prolatada em relação ao IRPJ tendo em vista a íntima relação de causa e efeito que os une.

Concluindo, rejeito a preliminar de inadmissibilidade e no mérito nego provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional pois a Câmara não decidiu contra à lei ou à evidência da prova.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2.004.


JOSÉ CLÓVIS ALVES

