



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Lam-2  
Processo nº : 13162.000086/96-01  
Recurso nº : 113.554  
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex.: 1993  
Recorrente : LATICÍNIOS ANGÉLICA LTDA  
Recorrida : DRJ em CAMPO GRANDE-MS  
Sessão de : 07 de janeiro de 1998  
Acórdão nº : 107-04.689

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LEVANTAMENTO COM BASE EM EXTRATOS BANCÁRIOS - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - Não é cabível a manutenção de lançamento calculado, fundamentalmente, na movimentação bancária do contribuinte

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LATICÍNIOS ANGÉLICA 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.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES  
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

NATANAEL MARTINS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: **13 MAI 1998**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, ANTONIO DE BARROS LEITE FILHO, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ.

**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

## **RELATÓRIO**

Relata a DRJ em Campo Grande/MS que:

*"LATICÍNIOS ANGÉLICA LTDA, acima qualificada, impugnou os lançamentos do Imposto de Renda (IRPJ) no montante equivalente a 2.902.015,58 UFIR (imposto, multa de ofício e juros de mora - v. fls. 06/11), tendo em vista a ocorrência de omissão de receitas caracterizada pela realização de depósitos e créditos em contas bancárias mantidas à margem da contabilidade regular da empresa, em valores expressivos incompatíveis com a receita bruta declarada; bem como da compensação indevida de prejuízo fiscal no segundo semestre de 1992, face à reversão do prejuízo apurado no primeiro semestre do mesmo ano em razão da autuação aqui apurada, com infringência dos artigos 157, § 1º; 179; 181; 382; 386, § 2º; 387, inciso II, e 388, inciso III, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 (RIR/80).*

*Além da autuação principal acima, foi ainda a empresa autuada a recolher: o PIS - Receita Operacional, no montante equivalente a 48.954,01 UFIR (contribuição, multa de ofício e juros - v. fls. 12/15); a Contribuição para a Seguridade Social (COFINS), no valor total equivalente a 150.627,68 UFIR (contribuição, multa de ofício e juros - v. fls. 16/19); o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no total equivalente a 358.779,04 UFIR (imposto, multa de ofício e juros - v. fls. 02/05); e a Contribuição Social no total equivalente a 671.523,05 UFIR (contribuição, multa de ofício e juros - v. fls. 20/23), em autuações decorrentes, consoante fundamentação ali constantes.*

**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

*Os lançamentos vêm consubstanciados em farta documentação (cópias de declarações IRPJ, de contratos sociais, de extratos bancários, termos de intimação, etc. v. fls. 34/207), bem como dos demonstrativos dos depósitos bancários de fls. 24/32 (anexos 1 a 4).*

*Na impugnação única apresentada (fls. 234/25), a defendente alegou, em síntese, apoiando-se na doutrina e na jurisprudência administrativa e judicial que citou, o seguinte:*

*a) Preliminarmente, houve cerceamento do direito de defesa, vez que os autos de infração deveriam ser lavrados no local da verificação da falta, ou seja, no estabelecimento da impugnante, consoante art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 641 do RIR/80, e por isso são nulos de pleno direito pois foram lavrados na repartição, e conforme já decidiu o 2º CC, Acórdão nº 60.102, de 1º/12/81. Ainda, o enquadramento legal é de todo impertinente, pois o fato típico não se subsume aos dispositivos legais invocados (arts. 157, 179, 181 e 387, inciso II, do RIR/80), não constituindo o movimento bancário não contabilizado fato gerador do imposto de renda (art. 43 do CTN). Ademais, a base de cálculo da exação apurada pelo fisco levou em consideração os totais dos créditos bancários, deixando de excluir os valores das receitas declaradas, o que implica em nulidade dos lançamentos. Por último, o autuante exorbitando de sua competência, aplicou penalidade, contrariando o disposto no art. 142 do CTN. Em suma, as autuações são nulas nos termos dos arts. 59 e 61 do Decreto nº 70.235/72, da Súmula nº 473 do STF e do princípio da legalidade previsto no art. 5º, LV da CF/88 (v. fls. 234/239).*

**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

*b) que no momento em que a fiscalização constatou e como tal enquadrou o descumprimento às leis fiscais e comerciais, mas manteve a tributação com base no lucro real, ficou em desacordo com a legislação citada nos autos, pois se assim não fosse o crédito tributário haveria de ser bem menor. Ou seja, apesar do reconhecimento implícito de que a falta de contabilização dos movimentos bancários instaura a insegurança quanto à apuração do lucro real, deixou de desclassificar a escrita contábil e arbitrar o lucro por considerar que com isso obteria crédito tributário de maior monta. Não que a impugnante preferisse o arbitramento, mas o que pretende é demonstrar o grau de subjetividade do fisco para penalizar de maneira gravosa a contribuinte;*

*c) que caberia ao agente do fisco a prova inabalável de que os valores movimentados nas contas bancárias de fato originaram em receitas mantidas à margem da tributação; impondo-se concluir que o crédito tributário aqui tratado com base em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários, o que torna o feito insubsistente. Tal assertiva não tem respaldo apenas no Decreto-lei nº 2.471/88, que determinou o cancelamento de créditos apurados com base em tais procedimentos, mas em outros regramentos, conforme abaixo;*



**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

*d) ao fisco competia (e compete) demonstrar de maneira duvidosa, que os depósitos bancários questionados realmente constituem rendimentos tributáveis, como exige o princípio da verdade real. O fato jurídico tributável, ou seja, receita tributável omitida, deveria ter sido demoradamente comprovada pelo agente do fisco. O imposto é sobre a renda e proventos de qualquer natureza e não sobre a renda presumida, provável ou hipotética. No caso, o fisco celebrou um lançamento de ofício sobre uma base incerta, baseado em deduções, simples ficções, emprestando aos depósitos bancários a hipótese não provada de tratarem-se de receitas tributáveis. A prova, contudo, não veio, e o ônus probatório é do fisco;*

*e) assim, o lançamento não pode subsistir, pois trata-se de simples presunção, a par de considerar como receita tributável valores creditados em contas correntes bancárias, presunções estas que não autorizam extrair qualquer certeza no sentido de atribuir liquidez, seriedade e segurança do lançamento;*

*f) a jurisprudência dominante é no sentido de que simples movimentação bancária ou arbitramento de valores tributáveis com base apenas em depósitos bancários ou comprovantes de depósito bancário não autoriza o lançamento tributário (cfr., dentre outros, o Ac. CSRF/01-01.041, sessão de 26.11.90 a respeito da aplicabilidade do art. 9º, inciso VII do Decreto-lei 2.471/88);*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

6

**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

*g) a falta de colaboração do sujeito passivo, quanto aos esclarecimentos autoriza, quando muito, a aplicação de penalidade específica, por tratar-se de uma infração formal. Não autoriza extrair a ilação de que, com tal inobservância, o ônus da carga tributária dos fatos a ele imputados seja invertido, liberando o fisco quanto à sua demonstração;*

*h) quanto às demais tributações, são inconstitucionais as exigências do imposto de renda sobre o lucro líquido e a contribuição com base na receita operacional, podendo o fisco manifestar-se a respeito, conforme o magistério de Antonio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal), tendo o STF julgado inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/99 (RE 148.743-2/RJ), devendo aplicar-se o Parecer C-15, de 13.12.60, que orienta a Administração a cumprir referidas decisões do Judiciário. É ainda inconstitucional o art. 35 da Lei nº 7.713/88, que trata do IRPF, conforme decidiu o STF no Renº 172058-1-SC, e doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira (v. fls. 246/250).*

*Acompanham a impugnação os documentos de fls. 252/265. Consta requerimento, às fls. 266/268, referente lançamento suplementar do PIS.*

A autoridade julgadora, apreciando o feito, deu provimento parcial à impugnação, nos seguintes termos:

*"Com relação à preliminar de que não foram excluídos dos depósitos e créditos lançados os valores das receitas declaradas, tal matéria tem a ver com a defesa do mérito, pois constitui alegação de fato modificativo do direito do autor, consoante lição do Prof. Moacyr Amaral Santos, in "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", 10ª ed., 2º vol., pg. 212.*

**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

*De qualquer forma, procede essa alegação, como matéria de mérito, pois evidentemente sendo o movimento bancário efetivado em nome da impugnante, conforme os extratos de fls. 56/195, é razoável o entendimento de que nos depósitos e créditos bancários tenham ingressado também o numerário proveniente das receitas declaradas, pois em nosso país o uso bancário é praxe corrente entre todos, sendo este o argumento mais usado pelos defensores do "imposto único", em razão da abrangência do sistema bancário. A jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes é nesse sentido:*

*"DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS. Caracteriza-se como omissão de receita a diferença entre os créditos constantes de conta bancária e o montante contabilizado dentro das normas fiscais e comerciais" (Ac. 1º CC 1-5-1.926/86).*

Irresignada com o resultado da decisão, a impugnante recorre a este Colegiado reeditando, em seu apelo, as razões de sua peça vestibular.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

8

**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

**VOTO**

Conselheiro Natanael Martins - Relator.

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Preliminarmente, para deslinde da questão *sub judice* e correto encaminhamento da matéria é mister, inicialmente, que enfrentemos o problema do ônus da prova, matéria sobre a qual já tivemos a oportunidade de escrever, nos seguintes termos:

*"A questão do ônus da prova em matéria tributária, é de fato de importância transcendental. Deveras, prescreve o art. 142 do CTN:*

*"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".*

*Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento.*



**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

*Na verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e consequente constituição do crédito tributário (lançamento), a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, já que é ela (a matéria tributável), que foi eleita pelo legislador como signo de riqueza apta a gerar recursos aos cofres do tesouro, que constitui o núcleo da hipótese de incidência.*

*Nesse sentido é o depoimento de Geraldo Ataliba, em seu festejado e já clássico Hipótese de Incidência Tributária:*

*\*41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste, é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.*

*Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.*

*41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.*



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

**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**


**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

*É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere (Ed. RT, 3a. Ed., pg. 99).*

*Nessa linha de raciocínio, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, descrita pela doutrina como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há de restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.*

*A caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, como aliás está dito, com todas as letras, no RIR/94, senão vejamos:*

*"Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).*



**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

*§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).*

*§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).*

*É bem verdade que o § 3º desse mesmo artigo prevê que em função do disposto em lei a regra pode não ser aplicável.*

*Diz o precitado parágrafo:*

***"§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração".***

*Tais situações, que possibilitam a inversão do ônus da prova, são as seguintes:*

*- Configuração de saldo credor de caixa (RIR, art. 228);*

*- Configuração de passivo fictício (RIR, art. 228);*

**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

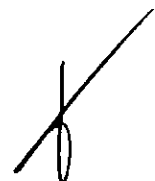
*- Configuração de suprimentos de caixa à empresa por administradores, sócios ou acionistas, de recursos cuja efetividade da entrega e a origem não forem comprovadamente demonstradas (RIR, art. 229);*

*- Configuração de hipótese de distribuição disfarçada de lucros (RIR, art. 432).*

*Portanto, ressalvadas essas exceções, a regras é o ônus da prova ser mister das autoridades administrativas (Processo Administrativo Fiscal, Dialética Editora, 1º vol., vários autores).*

Ora, do resumo do relato feito, em cotejo com os fatos sucintamente descritos que se verificaram ao longo da fiscalização e nos autos deste processo, não obstante os esforços empreendidos pelas autoridades de fiscalização, à vista do nosso pensamento sobre a questão do ônus da prova, constata-se a improcedência do lançamento.

Com efeito, dos autos do processo evidencia-se, claramente, que a fiscalização, de posse da movimentação da recorrente, mesmo tendo o cuidado de intimá-la para esclarecimentos, não se debruçou sobre sua escrita mercantil. Os lançamentos, portanto, foram realizados exclusivamente com base em extratos bancários. Tanto isso é verdade que a autoridade julgadora na apreciação da impugnação da recorrente exclui da tributação as receitas declaradas.



**PROCESSO Nº 13162/000.086/96-01**

**ACÓRDÃO Nº 107-04.689**

Todavia, não obstante a correção do procedimento adotado pela autoridade julgadora, a verdade é que os lançamentos, da forma com que foram executados, contrariam toda a jurisprudência Judicial e Administrativa, hoje mansa e pacífica.

Deveria a autoridade de fiscalização, no ato da lavratura dos lançamentos, ter inserido a movimentação bancária na escrita mercantil da recorrente, apurando as diferenças efetivamente detectadas, inclusive intimando-a a comprová-las e/ou prestar esclarecimentos. O que não é admissível, repita-se, é a lavratura do auto de infração, unicamente com base na movimentação bancária do contribuinte.

Nesse contexto, dou provimento integral ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, 07 de janeiro de 1998.

  
Natanael Martins

Processo nº : 13162.000086/96-01  
Acórdão nº : 107-04.689

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (DOU de 17/03/98)

Brasília-DF, em **13 MAI 1998**



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES  
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

Ciente em **22 MAI 1998**



PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL