



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13805.009746/95-17
Recurso nº. : 121.464
Matéria: : IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1991 a 1994
Recorrente : HARAS BAGÉ DO SUL LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP.
Sessão de : 05 de dezembro de 2000
Acórdão nº. : 101-93.301

IRPJ - LANÇAMENTO COM BASE EM EXTRATOS/DEPÓSITOS BANCÁRIOS - 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 proventos na forma definida no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HARAS BAGÉ DO SUL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI e KAZUKI SHIOBARA.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


RAUL PIMENTEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 FEV 2001
RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RP/101-0.232

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
 Processo nº 13805-009.746/95-17
 Acórdão nº 101-93.301

RELATÓRIO

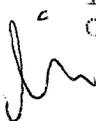
HARAS BAGE DO SUL LTDA.. com sede em São Paulo-SP, recorre de decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento naquela Cidade, através da qual foi confirmado o lançamento ex-offício do Imposto de Renda dos exercícios de 1991 a 1994, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 013/015, e, por decorrência, do FINSOCIAL/FATURAMENTO, Auto de Infração de fls. 019/020; da Contribuição para a Seguridade Social, Auto de Infração de fls. 024/026; Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido, Auto de Infração de fls. 029/030, e da Contribuição Social, Auto de Infração de fls. 036/038, tendo por base as seguintes parcelas:

OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários, conforme Termo de Constatação nº 01, de 29-03-96, às fls. 794/796:

EXERCÍCIO/FATO GERADOR

1991	Cr\$	111.984.677,31
1992	Cr\$	492.408.487,58
06/92	Cr\$	1.578.745.273,47
12/92	Cr\$	3.487.299.401,01
01/93	Cr\$	310.305.422,24



02/93	Cr\$	1.160.765.783,37
03/93	Cr\$	786.383.942,80
04/93	Cr\$	1.265.444.112,44
05/93	Cr\$	1.467.812.743,00
06/93	Cr\$	1.349.106.828,27
07/93	Cr\$	1.986.703.359,00
08/93	Cr\$	2.035.258,33
10/93	Cr\$	4.593.566,51
11/93	Cr\$	4.098.389,14
12/93	Cr\$	6.271.790,08

Enquadramento Legal: artigos 157 e § 1º; 179; 181 e 387, II, do RIR/80; artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Multa de lançamento ex-offício: 300%, prevista no artigo

Multa por atraso na entrega da declaração

O lançamento foi impugnado às fls. 850/875, com aditamento às fls. 929/931, tendo a interessada arguido, preliminarmente, a nulidade da autuação pelo fato de que a pessoa que assinou as peças processuais, Sr. Nelson Roberto Donadio, não é o contador da empresa, como também não tinha procuração da empresa para representá-la, além das irregularidades processuais que enumera; que o Termo de Constatação despreza os princípios da legalidade e tipicidade e normas mais elementares de Direito Administrativo e Tributário, além do que não declara a base legal que transforma simples penalidade por infração em "fraude". Quanto ao mérito, alega, em resumo, que depósitos bancários não significam disponibilidade econômica de renda, não podendo sofrer tributação do Imposto de Renda, contrariando a Sumula 182 do Tribunal Federal de Recursos e inciso VII do artigo 9º do Decreto nº 2.471/98; não foi demonstrado ou comprovado que a empresa apurou lucros nas



operações bancárias; que equivocadamente foram considerados no levantamento somente as entradas de dinheiro, não sendo levando em consideração as saídas; que a doutrina e a jurisprudência não aceitam os depósitos bancários como fato gerador do Imposto de Renda, aceitando-os apenas como indícios; que deixaram de ser consideradas as transferências entre contas-correntes, e que as contas bancárias arroladas pelo fisco abrigavam venda de bens pessoais dos sócios da empresa por iniciativa de um falecido sócio.

O lançamento foi parcialmente mantido e retificado de ofício pela autoridade julgadora de primeiro grau através da decisão de fls. 968/985, excluindo-se os juros moratórios com base na TRD, no período de 04-02-91 a 29-07-91 e reduzida a multa de 300% para 150% em face dos novos percentuais trazidos na Lei nº 9.430/96, artigo 44, II, e de acordo com o disposto no artigo 106, II, letra "c" do CTN, estando assim ementada:

"NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO: 1. é válido o Auto de infração que cumpre todos os requisitos do art. 10 do Dec. nº 70.235/72.

2. A pessoa que, estando no domicílio da empresa, responde por esta pode ser tida como seu preposto.

OMISSÃO DE RECEITA: A falta de escrituração de conta corrente bancária caracteriza omissão de receita, provada pelo confronto entre os livros fiscais e os extratos bancários.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA: 1. Não há cerceamento ao direito de defesa quando erro de digitação não altera os fatos apurados no processo.

2. O fato do auto de infração ter sido recebido por pessoa não sócia ou representante legal da empresa,



porém, impugnado tempestivamente, não caracteriza o cerceamento ao direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA.
LANÇAMENTO RETIFICADO DE OFÍCIO."

Segue-se às fls. o tempestivo Recurso para este Conselho, seguido das contra-razões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, lidos em Plenário.

é o Relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'P' followed by a horizontal line and a small flourish.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Processo nº 13805-009.746/95-17
Acórdão nº 101-93.301

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

O Recurso é tempestivo e reúne demais pressupostos para seu conhecimento.

Como vimos da leitura do relatório, trata-se de tributação de omissão de receita indiciada por depósitos bancários não contabilizados.

De fato, a empresa deixou de registrar em sua escrituração a movimentação da conta-corrente nº 21.220-2, mantida no Banco Bradesco, Agência 1.229-7, e, uma vez não justificada a origem dos valores nela depositados, presumiu o fisco que a soma desses créditos diminuído da receita operacional da empresa provinha de receitas geradas à margem da escrituração.

Sustenta a interessada em sua defesa que a conta-corrente em comento era utilizada por um de seus sócios, já falecido, e nela estariam registradas operações de compra e venda de bens particulares e que, erradamente, o fisco considerou em seus cálculos de renda tributável as entradas no conta-correntes sem considerar as saídas, representativas de custo. Além disso, sustenta que o



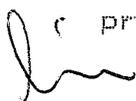
lançamento não deve prosperar, pois fora efetuado com base exclusiva em extratos bancários.

A autoridade julgadora singular defende a tributação, ressaltando em suas razões que, ao contrário do que sustentara a recorrente, a tributação não fora efetuada apenas com base em depósitos bancários, porque outras provas foram levantadas pelo fisco: contabilidade omissa com relação à transações feitas através da conta-corrente bancária e as cópias de cheques depositados.

No meu entender, não persistem dúvidas de que, realmente, o lançamento foi feito com base nos extratos bancários exclusivamente, conforme, aliás, deixa claro o Termo de Constatação nº 01, às fls. 794/896, item 5.

A falta de contabilização da movimentação bancária foi a razão da ação fiscal. Se estivesse contabilizada, suas operações estariam comprovadas pela própria escrituração do contribuinte pela utilização do método das "partidas dobradas", e de acordo com o disposto no artigo 9º do Dec. lei nº 1.598/77. Por outro lado, a fiscalização não vinculou os depósitos ou créditos bancários à operações realizadas pela empresa no desenvolvimento de suas atividades operacionais.

Baseia-se, por certo, autoridade julgadora de primeiro grau, no fato de a fiscalização ter atribuído a



Processo nº 13805.009746/95-17
Acórdão nº 101-93.301

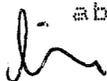
origem dos cheques relacionados no item 3 do Termo de Constatação a negócios de compra e venda de moeda estrangeira, atividade que não faz parte do giro normal dos objetivos sociais da autuada.

Além disso, ainda que se pudesse assim entender, a receita tributável supostamente desviada jamais corresponderia ao montante levantado (soma dos depósitos não contabilizados menos a receita declarada), pois é o próprio fisco que revela que a conta abriga movimentação de compra e venda de moeda estrangeira, de forma que o arbitramento do *quantum* sujeito ao tributo não pode ser entendido como a soma dos créditos no conta-corrente, visto que nessas operações continuadas a mesma disponibilidade serve para diversas operações, e somente a diferença entre elas poderia ser considerada renda, sob pena de estar-se tributando o próprio capital a cada operação.

Assim, entendo que não foi dado cumprimento ao comando que o C.T.N., em seu artigo 142, dá à atividade do lançamento, ficando o fisco a meio-caminho.

Essa inconsistência do lançamento revela-se nas palavras do julgador quando diz:

"O procedimento do fisco parece bastante lógico e legal, pois se existem valores fora da contabilidade, como foram adquiridos? Estes valores não foram apresentados à tributação, portanto são entendidos como receitas. Tendo em vista o fato de que o abatimento das despesas na apuração do lucro real é



uma liberalidade concedida, pela forma legal, ao **contribuinte**, a autoridade fiscal simplesmente cumpriu a lei, afinal, cabia à interessada subtrair tais despesas ou custos na apuração do lucro real, como não o fez, não pode exigir tal atitude do fisco.

Quanto aos valores de transferências entre contas de mesmo titular, cabe à interessada prová-los, mostrando que estas operações foram contabilizadas de alguma forma. Por outro lado, se estas transferências se deram entre contas correntes extra contábeis, voltaríamos ao ponto inicial, ou seja, omissão de receita." (grifo do original)

Ora, considerar custo sob qualquer forma de tributação não é uma liberalidade do fisco como afirma aquela autoridade. Ao contrário, é uma imposição da própria sistemática do imposto de renda, onde somente o lucro ou o acréscimo patrimonial são tributados, como determina o artigo 43 do CTN.

Por essas razões, notadamente por não representar a soma de depósitos bancários base sólida de tributação, é que em boa hora o Executivo, através do Dec.lei nº 471/88, cancelou os lançamentos assim efetuados, e a jurisprudência neste Conselho cristalizou-se no sentido de que tais lançamentos, por contrariar a lei, não guarnecem o crédito tributário de segurança e liquidez, indispensáveis à sua cobrança.

Tanto é que o lançamento com base em depósitos bancários como presunção de desvio de receita somente foi introduzida na legislação do Imposto de Renda pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96, nas condições ali estabelecidas.



São bastante elucidativos os fundamentos do Voto que conduziu o Acórdão nº CSRF/01-898, da lavra do Ilustre Conselheiro. Dr. CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES:

"Inicialmente, cabe consignar que o Direito Tributário Brasileiro consagra o princípio da reserva legal (CTN., arts. 3º, 97 e 142), de modo que descabe o lançamento de imposto com base em presunção que não seja expressamente autorizada por lei.

Por outro lado, o mesmo código estabelece em seu artigo 43 que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Ora, o depósito bancário em si mesmo não é fato gerador do imposto, sendo necessário que o fisco demonstre a existência da renda auferida pelo contribuinte.

A prova da aquisição de renda não declarada pelo contribuinte cabe, portanto, ao fisco, salvo quando, por expressa disposição, a lei impuser ao contribuinte a comprovação de um determinado fato sem o que a autoridade administrativa poderá presumir a percepção do rendimento.

Nesse caso, o artigo 39 do RIR/80 que autorizava o arbitramento dos rendimentos com base em sinais exteriores de riqueza.

Por longo tempo, a Administração recorreu a esse dispositivo para lançar o imposto.

Todavia, não raro, utilizava os depósitos bancários como prova bastante de omissão de rendimentos e não apenas como um indicio a ser devidamente investigado e corroborado com outros elementos probatórios que autorizassem, em seu conjunto, a formação dessa convicção.

Desta forma, inúmeros foram os lançamentos feitos com base exclusivamente em depósitos bancários, infringindo princípios e regras do direito tributário, fato que levou o Poder Judiciário e também a jurisprudência administrativa a pronunciar-se contra o procedimento, manifestações essas que culminaram na Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos, citada e transcrita ao final do relatório.



Em resumo, a administração estava lançando imposto com base em presunção não autorizada em lei.

E foi exatamente por conhecer a inexistência da obrigação tributária, que autorizaria o fisco a lançar o imposto, que o Poder Executivo, valendo-se da prerrogativa constitucional de baixar decretos-leis, cancelou os débitos para com a Fazenda Nacional a esse título, através do art. 9º e seu inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471, de 01-09-88, assim redigidos:

"Art. 9º - Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

.....
VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários."

O Poder Executivo assim motivou a expedição desse dispositivo:

"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."

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 ledó 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.

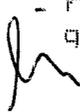
De modo que, a prevalecer o entendimento de que apenas os débitos objeto de cobrança e, portanto, de lançamento estariam alcançados pelo cancelamento, a finalidade da lei estaria profundamente comprometida pelos absurdos que geraria, como exemplifica o voto vencedor. E o que é pior, configurando uma 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:

I - "omissis"

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrarem 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.

Por outro lado, pergunta-se, passaria a ter mais êxito o lançamento com base nos mesmos fundamentos que o Poder Judiciário proclamava improcedentes, só pelo fato de ter sido efetuado após o referido decreto-lei? E estar-se-ia contribuindo, assim, para o desafogo do Poder Judiciário e das próprias repartições fiscais, ao se lançar imposto sabidamente indevido? E os custos por acaso deixariam de ser desnecessários, onerando os contribuintes de um modo geral?

É certo que não, pois o que se pretende é cancelar o débito que o fisco entendia existir como decorrência da presunção de omissão de rendimentos, adotada sem autorização legal, procedimento que não pode ser repetido.

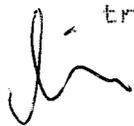
Digo o débito que o fisco entendia haver, porque, a rigor, nem existia, posto que a obrigação tributária tem origem na lei e na ocorrência do fato gerador nela previsto. Estando a pretensão em desacordo com o disposto no art. 43 do CTN, pois não houve percepção de disponibilidade econômica ou jurídica, nem se pode afirmar a existência desse débito. Se o próprio débito era ilícito porque a lei iria cancelar apenas os débitos lançados?

.....

O Voto do Ilustre Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES que conduziu o Acórdão nº CSRF/01-2.117, de 02-12-96, por seus judiciosos fundamentos, pôs uma pá-de-cal sobre o assunto:

"É fato incontestado, tanto no âmbito do judiciário como no administrativo, que os depósitos bancários somente ensejarão lançamento quando cabalmente demonstrado o elo de ligação entre o valor omitido à tributação e o seu respectivo depósito, hipótese que não se vislumbra nos autos.

É muito preciso o CTN no seu artigo 43, quando define o fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza que abaixo se transcreve:



"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;

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

Constata-se já em primeiro exame, a dificuldade em estabelecer uma relação vinculativa entre os fatos passíveis de tributação constantes dos autos e a legislação de regência cujo núcleo base acha-se incerto no artigo 43, citado. Apóia tal raciocínio a Súmula 181 do antigo TRF, que preconiza serem os depósitos bancários tão somente início e não fim de lançamento.

Penso que a ilustre relatora do acórdão recorrido, espancou dúvidas quando trouxe à balha o inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei nº 471/88, que cancelou débitos gerados por lançamentos efetuados com base exclusivamente em depósitos bancários (fls. 816).

Retomando-se ainda o exame do Art. 43 do CTN, existiria a possibilidade fática de enquadramento no caso dos autos, se constatado acréscimo patrimonial previsto no inciso II daquele artigo, o que implica fato condicionante.

A omissão de receita, por sua vez, enseja tributação, porém o legislador impõe algumas condicionantes. No caso de indícios, não basta a valoração do indício pelo fisco, é necessário, isto sim, estabelecer a logicidade do vínculo que liga um fato ao outro, e este não se encontra nos autos. Nenhum vínculo, como já se disse, existe entre os valores depositados e a receita que teria sido omitida, pois os depósitos bancários não podem ser tidos como fatos geradores à luz do Art. 43 do CTN e da Súmula 182, antes citada."

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso.

Brasília-DF, 05 de dezembro de 2000


RAUL PIMENTEL, Relator

Processo nº : 13805.009746/95-17

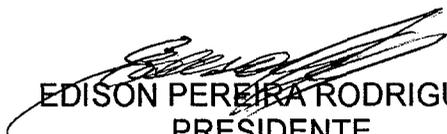
15

Acórdão nº : 101-93.301

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 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília-DF, em 01 FEV 2001


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 08 FEV 2001


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL