

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10380.010374/92-70
Recurso nº : 111.539
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1988 e 1989
Recorrente : CONSTRUSOL COMÉRCIO E ENGENHARIA LTDA.
Recorrida : DRJ-FORTALEZA/CE
Sessão de : 17 DE MARÇO DE 1998
Acórdão nº : 105-12.250

CONTA BANCOS NÃO CONTABILIZADA - Não contabilizada a conta Bancos e indemonstrado que o movimento bancário não se encontra abrangido pelos registros da conta Caixa, procedente é o arbitramento da receita omitida com base nos valores apurados nos depósitos bancários. Inaplicável, nesses casos, a limitação imposta pelo DL nº 2.471/88.

BITRIBUTAÇÃO - Comprovado que a omissão de receita constatada de forma direta (falta de nota fiscal) pela fiscalização já foi tributada, e que ocorreu no mesmo período e em valor superior ao saldo credor de caixa, afasta-se a tributação por presunção (forma indireta) sobre este último.

MULTA MORATÓRIA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Sua base de cálculo restringe-se aos valores declarados/escriturados pelo contribuinte, não podendo ser incluído valores levantados em ação fiscal.

IRF e PIS-DEDUÇÃO - Tributação reflexa
Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUSOL COMÉRCIO E ENGENHARIA LTDA,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para:
1 - IRPJ e IRF: excluir da base de cálculo da exigência a parcela de Cr\$ 165.607,88 (saldo credor de caixa), no exercício financeiro de 1989; 2 - excluir a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250



CHARLES PEREIRA NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 ABR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ CARLOS PASSUELLO, NILTON PESS, VICTOR WOLSZCZAK, IVO DE LIMA BARBOZA e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JORGE PONSONI ANOROZO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

Recurso nº. : 111.539
Recorrente : CONSTRUSOL COMÉRCIO E ENGENHARIA LTDA.

R E L A T Ó R I O

A empresa acima identificada interpõe Recurso Voluntário da Decisão de primeira instância que julgou procedente, em parte, a ação fiscal de que resultou o Auto de Infração principal, fls. 01/81, e os reflexos de PIS-DEDUÇÃO, fls. 105/120 - IRFONTE, fls. 135/150 e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, fls. 167/182, todos lavrados em virtude das seguintes irregularidades:

ITEM	INFRAÇÃO	AB/EX - 87/88 (Cz\$)	AB/EX - 88/89 (Cz\$)
1	subfaturamento na receita de taxa de administração	—	1.800.027,62
2	conta bancária não escriturada	766.271,00	2.482.035,64
3	saldo credor de caixa	-	165.607,88
4	despesas em duplicidade		440.000,00
5	DIRPJ entregue com atraso	95,75 UFIR	

O prazo de impugnação foi reaberto em virtude de nova capitulação legal para a infração do item 2.

Na impugnação parcial de fls. 82/91 o contribuinte aceita a autuação relativa aos itens 1 e 4 acima, e contesta os itens 2, 3 e 5.

Os argumentos apresentados pela empresa desde a impugnação inicial até o recurso resumem-se a:

CONTA BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA:

- o lançamento tem origem exclusivamente nos depósitos bancários que a firma fez em sua conta-corrente no BIC;

- a soma dos depósitos não tem de corresponder ao valor das receitas pois costuma-se fazer redepositos e depósitos a outros títulos, tal como o dinheiro recebido de clientes para pagamento de material/mão de obra adquirido pela empresa mas por conta desses clientes;

- inexiste disposição legal que autorize a citada presunção de omissão de receita;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

- o arbitramento de renda com base em depósitos bancários é inovação trazida pela lei nº 8.021/90, no seu art.6º, portanto posterior a ocorrência do fato gerador;

- anteriormente tal lançamento era inaceitável pela jurisprudência e proibido implicitamente pelo art. 9º, VI do DL 2.471/88;

- no ano base 1988, exercício 1989 o contribuinte foi ainda autuado pela omissão comprovada diretamente de Cz\$ 1.800.027,00 (item 1- subfaturamento de serviços prestados). Este valor certamente estaria incluído no total de depósitos levantados também como omissão de receita (Cz\$ 2.482.035,64) o que caracteriza bitributação;

SALDO CREDOR DE CAIXA;

- a autuação direta do valor de Cz\$ 1.800.027,00 acima, no mesmo período base, afasta a tributação do saldo credor (Cz\$ 165.607,88) por este ser mero indício de omissão da receita já tributada no valor maior que o contém.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE 87/88:

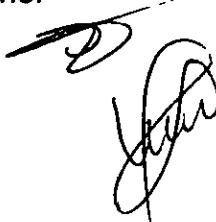
- a multa foi calculada em 20% sobre o valor do lucro real reconstituído ex officio;

- a multa deveria ser calculada em 1% sobre o imposto declarado, nos termos da IN 11/88 e do MAJUR/88;

A DECISÃO SINGULAR de fls. 200/211 julgou procedente a ação fiscal exceto a exigência relativa à Contribuição Social que se refere apenas ao ano-base 88, exercício 89.

Os pontos de discordância os fundamentos da decisão recorrida serão examinados no meu voto juntamente com as contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional de fls. 228/233.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

V O T O

Conselheiro CHARLES PEREIRA NUNES, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Na análise das matérias verificamos o seguinte:

I - CONTA BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA:

Como vimos a recorrente argüi a impossibilidade do fisco utilizar exclusivamente extratos bancários para presumir omissão de receita, contrariando o que vem dispondoo os Tribunais e mesmo o art. 9º, inc.VI do Decreto-lei nº 2.471/88 que mandou cancelar os débitos do IR arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários.

Argumenta ainda que os depósitos ou créditos feitos nas contas bancárias em valores superiores aos declarados não refletem, obrigatoriamente, rendimentos omitidos sem que haja outros indícios concludentes e que o arbitramento de renda com base em depósitos bancários é inovação trazida pela lei nº 8.021/90, no seu art.6º, portanto posterior a ocorrência do fato gerador, não podendo por isso ser aplicada ao caso que se refere aos exercícios de 1988 e 1989. Por sua vez a autoridade julgadora singular e a PFN defendem a tese de que a Lei nº 8.021/90 apenas instituiu novos critério de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação do fisco, podendo, pois ter aplicação posterior à data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art.144, § 1º do Código Tributário Nacional.

Entendo que a razão ampara à Fazenda Nacional, pois embora corretos quanto à tese relativa a natureza da Lei nº 8.021/90, na realidade o arbitramento da renda com base em depósitos bancários não é inovação desta da qual independe.

Na realidade trata-se de PRESUNÇÃO COMUM baseada nas circunstâncias que envolve cada caso, e não de PRESUNÇÃO LEGAL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

É certo que a fiscalização assim já procedia incentivada pela jurisprudência deste Conselho que acabou se consolidando na citada lei que veio a transformar a presunção comum em legal com características específicas.

Embora a matéria não seja pacífica neste Conselho, e certamente o contribuinte encontrará posição divergente, a jurisprudência predominante para o caso sob análise independe da Lei 8.024/90 por trata-se de SONEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DA PRÓPRIA CONTA BANCÁRIA (obrigando a um maior esforço fiscal para descobrir esse fato) e não apenas da falta de registro de determinados valores movimentados em conta já escriturada.

É que nestes casos o fisco poderia até mesmo proceder a desclassificação de sua escrita, por não ser confiável, já que todo movimento daquela conta bancária estaria à margem da escrituração que ampara a tributação com base no lucro real. Inúmeros são os Acórdãos que amparam essa forma de arbitrar o lucro e recuperar o crédito tributário correspondente.

Em outras palavras, a ausência de registro de movimento bancário e de receitas financeiras poderia comprometer a força probante da escrituração, tornando-a imprestável para apurar o lucro real. Nesta condições justificar-se-ia até mesmo a desclassificação da escrita fiscal pela fiscalização com o subsequente arbitramento do lucro, diante do estatuído nos artigos 399, inc.I e 400 do RIR/80.

Todavia essa é uma medida extrema que em regra prejudica ao contribuinte pois afasta seus custos/despesas deixando de considerá-los como dedução na base de cálculo.

Observe-se que em termos de valor exigido *ex officio*, o arbitramento do lucro por desclassificação da escrita fiscal é diferente do arbitramento da receita/renda por presunção de omissão de receita, todavia ambas as modalidades de arbitramento sempre foram aceitas por este Conselho. Nesses casos aplicar-se-ia o arbitramento mais favorável ao contribuinte. Princípio esse, também consagrado posteriormente no artigo 6º, § 6º da Lei 8.021/90.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

Essa posição também passou a ser observada pela fiscalização e talvez tenha sido em virtude dessa variação na forma/modalidade de arbitramento, que o fiscal autuante escolheu tratar o caso apenas como presunção de omissão de receita ao invés de desclassificar a escrita fiscal.

Nesse ponto é interessante comentarmos o comando do artigo 9º, inc.VII do DL 2.471/88 que deve ser aplicado apenas quando INEXISTIREM OUTROS INDÍCIOS que reforcem a presunção comum de omissão de receita.

É verdade que à época do fato gerador em questão inexistia PRESUNÇÃO LEGAL de omissão de receita quando da ocorrência de casos dessa natureza, todavia, como já dissemos, este Conselho sempre acatou a existência de PRESUNÇÃO COMUM quando dois ou mais fatos conhecidos convergem como indícios da ocorrência de um terceiro, que passa a ser presumivelmente certo se as provas/argumentos da defesa não conseguem demonstrar que os recursos depositados originaram-se em receita escriturada ou outras entradas regulares.

O indício maior de omissão de receita é a sonegação da própria conta bancária dificultando ainda mais a fiscalização que teve de diligenciar em papéis extra-contábeis para detectar a existência da referida conta bancária.

Anteriormente à Lei 8.021/90, a invocação da DL 2.471/88 pelo contribuinte estaria correta se o mesmo não estivesse obrigado a manter controle contábil da sua movimentação bancária, como ocorria com as pessoas físicas e as empresas que não apuravam o lucro real. Nesses casos a falta de escrituração deixaria de ser mais um indício de omissão de receita, restando apenas a falta de comprovação dos valores depositados, insuficiente portanto para caracterizar a presunção. Mas, repito, este não é o caso sob análise, onde o contribuinte tinha a obrigação de **escriturar** toda sua movimentação bancária.

Por outro lado, ainda que os depósitos estivessem escriturados, seus valores deveriam estar respaldados na documentação correspondente que poderia ser exigida pelo fisco dependendo da contrapartida contábil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

Assim sendo, como a defesa não logrou êxito em comprovar a origem dos recursos depositados, relacionados na intimação de fl.28, tenho, como correto procedimento que culminou no arbitramento da receita presumivelmente omitida.

Todavia os argumentos do contribuinte relativamente à tributação merece uma análise separada:

No ano base de 1987, exercício de 1988 não há que se falar sobre esse problema, mesmo porque na época inexistia qualquer outra conta bancária escriturada, tendo a fiscalização considerado que as receitas declaradas, inclusive as transitadas pelo caixa, estariam integrando os depósitos bancários e, em consequência seus valores foram deduzidos para o arbitramento do valor omitido.

Já no exercício seguinte, 1989, por existir uma outra conta bancária escriturada (BANORTE), a fiscalização considerou que o total dos depósitos mantidos à margem da escrita seria oriundo de receita omitida.

No entanto seria o caso de se perguntar onde foram parar as receitas omitidas naquele mesmo ano caracterizadas pela falta de emissão de NF de serviço e pelo saldo credor de caixa.

Quanto aos valores resultantes da falta de emissão de nota fiscal do serviço de administração prestado ao Condomínio do Ed. Atol da Rocas, não há que se falar em tributação quando comparados com a tributação relativa à conta mantida no BIC pois os valores pagos mensalmente pelo condomínio, conforme registro no Livro Caixa, não foram escriturados pela autuada nem depositados na conta corrente mantida no BIC, como é fácil constatar comparando os respectivos valores e datas registrados no livro com os valores depositados constantes no extrato da referida conta-corrente.

Portanto esses valores foram parar em local não identificado nem mesmo pela fiscalização, exceto o valor correspondente ao saldo credor de caixa que possivelmente teria sido utilizado para pagamento de despesas escrituradas, como veremos a seguir.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

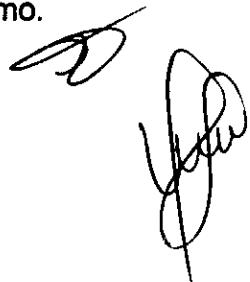
Já sabemos que o "estouro de caixa" em regra ocorre porque a empresa não registra entradas (débitos) suficientes para cobrir as despesas registradas que supõe-se terem sido pagas com recursos mantidos à margem do Caixa. Poderia ter ocorrido um equívoco contábil se essas despesas tivessem sido pagas com recursos da conta-corrente registrada na contabilidade mas isso precisaria ser comprovado com o extrato bancário do BANORTE e isso a empresa não fez.

Por outro lado, se considerássemos que essas despesas foram pagas com recursos da conta do BIC (não registrada), não poderíamos ainda falar em dupla tributação porque em dezembro/88, mês em que foi constatado o "estouro de caixa", não houve tributação dos valores constantes na referida conta bancária, conforme se verifica no termo de constatação de fls.09/10.

Assim sendo, o valor que motivou o saldo credor de caixa teria se originado de uma terceira fonte ainda não identificada e que, por presunção legal, seria receita omitida em momento anterior ao estouro de caixa.

Essa terceira fonte (a primeira seria o BANORTE e a segunda o BIC) poderia ser realmente o Condomínio Atol das Rocas que efetuou pagamento de serviços de administração à autuada sem que esta emitisse a NF correspondente e, considerando que esta omissão já foi tributada anteriormente, o Saldo Credor de Caixa não mais poderia ser lançado. É verdade que poderia haver uma quarta fonte não identificada, mas prefiro ficar com a hipótese mais conhecida.

Por todo o exposto, até o momento dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da tributação relativa ao ano base 88, exercício 89, o valor de Cr\$ 165.607,88 correspondente ao saldo credor de caixa por ter havido bitributação sobre o mesmo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

II - DA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRPJ/88.

Inicialmente verifica-se um equívoco da fiscalização ao utilizar o percentual de 20% para aplicação da multa por atraso na entrega da declaração (fl. 08). Na realidade esse percentual era usado para multa moratória pelo atraso no pagamento do tributo e não pelo atraso na entrega da declaração.

Quanto à base de cálculo a ser utilizada, sua definição passa por outra questão que trata da possibilidade de se aplicar ou não, cumulativa e concomitantemente, a multa de ofício (50%) e a multa moratória por falta da entrega de declaração.

Inicialmente vejamos a legislação que cuida da matéria:

RIR/80:

Art. 676 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte (Decreto-lei nº 5.844/43, art.77, e Lei nº 5.172/66, art.149):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-lo ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata....

Art.727 - Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora :

a) de 1% (um por cento) ao mês sobre o imposto devido, no caso de apresentação espontânea, mas fora do prazo, da declaração de rendimentos (Lei nº 2.354/45, art.32, a).

Art.728 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (D.L. nº 401/68, art.21):

II - de 50% (cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata.....

D.L. nº 1.967/82 (igual ao D.L. nº 1.968/82 - P. física):

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

Art. 16. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-Lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% (vinte por cento) ou à multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer caso, dos juros de mora.

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo devido, aplicar-se-á a multa de 1% ao mês sobre o imposto devido, ainda que tenha sido integralmente pago.

LEI Nº 8.218/91:

Art.4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipótese abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata...

No estudo da matéria verifica-se que antes de 1983 esta multa moratória de 1% (art. 727,I) somente poderia ser aplicada se a declaração fosse apresentada espontaneamente, caso contrário aplicar-se-ia apenas a multa de ofício (50%) também lançada por falta de apresentação antes de iniciada a fiscalização (art. 728,II c/c o art. 676, inc.I). As duas multas seriam excedentes entre si por se referirem ao mesmo fato (falta de apresentação da declaração) e seria aplicada uma ou outra em função da existência ou não da denúncia espontânea.

Nesse ponto é importante observar que quando se trata de multa por ATRASO na entrega da declaração o termo IMPOSTO DEVIDO (base de cálculo) é o imposto calculado pelo contribuinte, e quando se trata por FALTA de declaração o termo refere-se ao imposto calculado pela fiscalização e que deixou de ser pago.

Com o advento do D.Lei nº 1967/82, art. 17, a multa de 1% por atraso na entrega da DIRPJ passou a ser exigida em qualquer situação, independente da entrega ser espontânea ou forçada, ou seja a multa por falta de entrega da declara-

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

ção passou a ser idêntica a exigida em virtude de mero atraso e sua base de cálculo seria o imposto calculado pelo próprio contribuinte pois o mesmo decreto-lei, em seu art. 16, inovou também ao criar uma nova hipótese de lançamento *ex officio* : a falta de recolhimento do tributo no prazo de vencimento normal (posteriormente ratificada pelo art. 4º, inc.I da Lei nº 8.218/91).

Essa nova capitulação da multa “moratória” e da multa *ex officio* permite que as mesmas sejam lançadas cumulativa e concomitantemente mas observando-se suas respectivas e diferentes bases de cálculo.

Uma vez punida a falta no cumprimento de obrigação acessória, o mesmo fato (falta de apresentação) não pode novamente ser punido pelo art. 728, II do RIR/80 ou pelo art. 4º, inc.I da Lei nº 8.218/91.

Em outras palavras: Antes de 1983 não podia haver cumulatividade das multas num mesmo momento, a partir de então restou essa possibilidade mas a multa moratória continuaria a ser aplicada com base no imposto declarado pelo próprio contribuinte na declaração intempestiva. Posteriormente a multa moratória foi fixada em valor igual para todos os contribuintes independente do imposto declarado. Em nenhum momento, portanto, deve existir identidade da base de cálculo com o imposto lançado por outra infração.

No caso sob análise verifica-se que realmente a fiscalização utilizou como base de cálculo da multa moratória a mesma base utilizada para o lançamento *ex officio*, assim sendo, estando equivocado tanto a base de cálculo quanto o percentual, assiste razão à autuada e a multa deve ser cancelada.

III - DOS AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXOS

A Jurisprudência deste Conselho é no sentido de que a os fundamentos da análise feita no Auto de Infração principal devem ser aplicados aos demais, dada a íntima relação de causa efeito que os vincula, recomendando o mesmo tratamento a menos que novos fatos ou argumentos seja aduzidos, assim sendo temos:

1. PIS-DEDUÇÃO, fls. 105/120, Ex.88

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.010374/92-70
Acórdão nº. : 105-12.250

Sendo mero reflexo, e considerando que nada em particular foi alegado pela defesa, nego provimento ao recurso.

2. IRFONTE, fls. 135/150, Anos 87 e 88:

Na análise da matéria verifica-se que a exigência foi capitulada no art. 8º do DL 2.065/83 que, à época dos fatos geradores (dez/87 e dez/88), encontrava-se em plena vigência por não ter ainda entrado em vigor da Lei 7.713/88.

Portanto, considerando que aqui também a autuação é mero reflexo da levada a efeito na área do IRPJ e que nada em particular foi alegado pela defesa, dou provimento parcial ao recurso para ajustar a exigência do IRF ao decidido no IRPJ, excluindo da tributação no ano de 1988 o valor de Cr\$ 165.607,88.

3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, fls. 167/182, Ex 89.

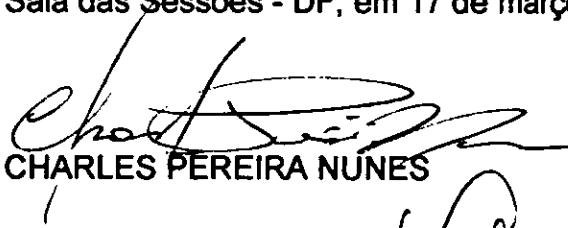
Observa-se que o lançamento da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO é referente apenas ao ano-base de 1988, exercício 1989 e que o mesmo já foi cancelado pela decisão singular.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para:

1- excluir o valor de Cr\$ 165.607,88 (saldo credor de caixa) das bases de cálculo do IRPJ e IRF no ano 1988, exercício 1989, e

2- excluir a aplicação da multa por atraso na entrega de declaração.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1998.


CHARLES PEREIRA NUNES