



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10850/000.985/90-28

SESSÃO DE 12 DE ABRIL DE 1993

ACORDÃO Nº 105-7.339

RECURSO 100.658- IRPJ.-EXS: DE 1987 a 1989

RECORRENTE - TARRAF METAIS NOBRES LTDA.

RECORRIDA - DRF EM SAO JOSÉ DO RIO PRETO -SP

A.M.M.

SUPRIMENTO DE CAIXA- Os suprimentos de caixa, cuja origem e/ou efetiva entrega restarem incomprovados, constituem omissão de receita na forma do art. 181 do RIR/80. No entanto, não prevalece a tributação dos valores declarados pelos supridores ao amparo dos arts. 18 a 21 do Decreto-Lei nº 2.303/86, quando devidamente comprovado o ingresso dos recursos na sociedade.

COMPRAS NÃO REGISTRADAS- A falta de registro contábil de aquisição de insumos autoriza a presunção de omissão de receita, em montante correspondente ao custo desses insumos, ressalvada ao contribuinte a prova de que tal omissão não alterou o resultado do exercício (tributação que se solidifica quando o contribuinte não apresenta prova que descaracterize a presunção).

OMISSÃO DE RECEITA- LUCRO PRESUMIDO- Constitui omissão de receita o montante da aplicação de recursos que exceder aos originados na própria empresa e declarados, ressalvado ao contribuinte prova em contrário.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - Não se aplica a multa prevista no art.17 do Decreto-Lei nº 1967/82, sobre os valores lançados de ofício em procedimento fiscal ocorrido após a entrega intempestiva da declaração de rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TARRAF METAIS NOBRES LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial, para excluir da tributação a parcela de Cz\$ 695.000,00 no exercício de 1987, bem assim a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 1993.


SUAREZ DE MORAIS

- PRESIDENTE


MARCELO MACHADO CALDEIRA

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 21 OUT 1993


RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ DO NASCIMENTO DIAS, JACKSON MEDEIROS DE FARIAS SCHNEIDER, GILBERTO CONGRU BASTOS. Ausentes justificadamente os Conselheiros: AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, ARY AZEVEDO FRANCO NETO e JORGE VICTOR RODRIGUES.





PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

RECURSO Nº: 100.658

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

RECORRENTE: TARRAF METAIS NOBRES LTDA

R E L A T Ó R I O

TARRAF METAIS NOBRES LTDA., qualificada nos autos, manifesta recurso a este Conselho (fls.179/192), postulando a reforma da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em São José do Rio Preto-SP (fls.166/176), que lhes fora desfavorável no julgamento da impugnação interposta contra Auto de Infração de fls.135/137, relativo ao IRPJ dos Exercícios de 1987, 1988 e 1989- Anos-Bases de 1986,1987 e 1988.

2. A matéria está assim descrita na peça básica:

a) Exercício de 1987- Ano-Base de 1986

-omissão de receita operacional, caracterizada por: aumento de capital em moeda corrente sem a comprovação da origem e efetividade da entrega dos recursos à empresa-.....Cz\$ 695.000,00

-falta de contabilização de compras junto a empresa PROSOL-Produtos para Solda Ltda.... Cz\$ 4.008,59

Cz\$ 699.008,50 (-) compensação de prejuízo/ 85
CZ\$ 134.071,46

Omissão de receitas a tributar CZ\$ 564.937,13

b) Exercício de 1988- Ano-Base de 1987

- omissão de receita operacional apurada conforme demonstrativo de fluxo de caixa-CZ\$ 913.057,00



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

Multa por atraso na entrega de declarações

Multa de 1% ao mês sobre o imposto devido, apurado nos exercícios de 1987 e 1988, anos-bases de 1987, nos termos do art. 17 do Decreto-lei nº 1 967/82, apurado como segue:

	Ex.87/86	Ex.88/87
"Prazo legal p/ entrega da dec.	11.05.87	31.03.88
Data da entrega da declaração	28.12.87	31.05.88
Termo inicial	01.06.87	01.04.88
Termo final	28.12.87	31.05.88
Base do cálculo em BTN	5.866,14	1.615,74
Percentual	7%	2%
Multa aplicada em BTN	410,63	32,31"

Notificação: Fica ainda a autuada, notificada a proceder a retificação na parte "B" do LAUR, reduzindo o prejuízo do exercício de 1986, ano-base de 1985 a "zero" e do exercício de 1987, ano-base de 1988, para CZ\$ 7.385.898,06, conforme FLAPIR anexos. Infração: artigos: 154,157 par. 1º, 167,172 par. único, 179,181,396 e 676 inciso III, todos do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

3. Dentro do prazo prorrogado nos termos do art.6º do Decreto nº 70.235/72, a contribuinte apresentou sua impugnação ao lançamento tributário fls.146/156, sustentando em resumo o seguinte:



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

a) aumento de capital em dinheiro, falta de comprovação da origem dos recursos e da efetiva entrega. A prova da efetiva entrega dos recursos, foi sobejantemente demonstrada pelos lançamentos a débito de bancos (fls.113) por depósitos individualizados dos sócios, nominativos, devidamente comprovados às fls.114. Quanto a origem dos recursos, a empresa está desobrigada dessa prova em razão dos arts. 18 a 23 do Decreto-lei nº 2.303/86 e constarem das declarações IRPF dos sócios onde foram as cotas de capital declaradas;

b) com referência a falta de contabilização de compras de oxigênio, explica que é material de consumo da empresa, constituindo, portanto, despesa operacional, que guarda absoluta correspondência com os Acórdãos unânimes do E.Primeiro Conselho de Contribuintes nº 101-74.343 e 74.943 in DOU 22.3.84 e 10.12.84, respectivamente, pelo que se impõe excluir da base de cálculo a parcela referida, equivocadamente computada sob o título de omissão de receita operacional;

c) apuração por meio de demonstrativo do fluxo de caixa, como se a empresa tivesse omitido receita operacional apurada por meio de uma montagem a "Receita Despesa" elaborada pela Fiscalização para concluir que houve o chamado "estouro de caixa", como se a empresa tivesse escrituração contábil ou se a isto fosse obrigada. A diferença apontada pela Fiscalização é resultante de uma hipotética movimentação de CAIXA. Desrespeitou-se o art.394 do RIR /80, o qual estabelece que as pessoas



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

jurídicas que optarem pelo regime de lucro presumido, estão desobrigadas da escrituração contábil;

d) a montagem do fluxo de caixa não tem nenhuma valia, não basta por si só para exigir tributos e impor multas, representa mero elemento indiciário, inconsistente, duvidoso e sem amparo legal;

e) no tocante ao arbitramento levado a efeito, inexistente por falta de previsão legal, fundamento jurídico básico que justifique o procedimento fiscal;

f) transcreve várias ementas de Acórdão deste Conselho para justificar seu libelo, fls.151/156;

g) opõe-se ainda contra a aplicação de multas por atraso na entrega das declarações, pelo fato de que foram apresentadas antes da ação fiscal, para ao final requerer a insubsistência do Auto de Infração.

Constestadas as alegações produzidas na fase impugnatória, fls.162/165, foi proferida decisão pela autoridade julgadora de primeiro grau (fls.166/176), que toma conhecimento da impugnação por tempestiva para indeferir-la, conforme a seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA.Exercício de 1987,1988 e 1989, anos-base de 1986,1987 e 1988.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL: A impugnante não logrou comprovar a "origem dos recursos de caixa fornecidos à empresa pelos sócios."



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE COMPRAS: A omissão no registro de compras autoriza a presunção de que os recursos utilizados eram oriundos de receita omitida.

OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO:- A sistemática de apuração do valor tributável devido à omissão de receitas está em perfeita consonância com a legislação vigente.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO: De acordo com o Decreto-lei nº 1.967/82, a multa por atraso de entrega de declaração incide sobre o valor devido do imposto, antes de quaisquer deduções ou compensações.
IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA."

5. Cientificada dessa decisão em 14.05.91, a contribuinte protocolizou a peça recursal de fls.179/192, onde são propugnadas em resumo as seguintes razões:

Que o aumento de capital em moeda corrente e empréstimos de sócios, encontram-se arrimados no Decreto-lei nº 2.303/86, já amplamente analisado na impugnação e agora acrescida de orientações constantes da publicação Perguntas e Respostas da própria Receita Federal, fls.181/183;

Que a falta de contabilização de compras não se configura infração, somente indícios incapazes de ensejar lançamento tributário;

Aduz ainda que o arbitramento pelo fluxo de caixa também não procede por tratar-se de uma montagem, vez que a empresa não está sujeita a contabilização, por ter optado pelo regime de lucro presumido e que a multa por atraso na entrega de declaração, descabe por não ter sido apurado no curso da ação fiscal.

é o relatório.



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

V O T O

Conselheiro MARCIO MACHADO CALDEIRA, Relator:

Recurso é tempestivo e dele conheço.

As matérias postas a exame deste Colegiado resumem-se em três itens de omissão de receita e na aplicação da multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos. As omissões de receita foram identificadas pela não comprovação da origem dos recursos fornecidos à empresa, pela falta de contabilização de compras e pelo fluxo de caixa, quando da tributação pelo lucro presumido no exercício de 1988.

Nesta ordem seqüencial serão analisadas as matérias controvertidas.

OMISSÃO DE RECEITA- SUPRIMENTO DE CAIXA

Os suprimentos de caixa questionados no auto de infração correspondem a aumento de capital (exercício de 1987, ano-base 1986) e empréstimo de sócios (exercício de 1989, ano-base 1988), este último não questionado pelo contribuinte de forma específica, em sua impugnação. Mas, como discorda do auto de infração, em seu todo, podem ser analisadas suas razões recursais.



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

Como regra geral, os suprimentos de caixa, seja sob a forma de aumento de capital ou empréstimos de sócio, cuja origem e/ou efetiva entrega dos correspondentes recursos, não restarem devidamente comprovados, configuram omissão de receita, na forma prevista no art.181 do RIR/80.

Esta tem sido a firme e iterativa jurisprudência deste Conselho de Contribuintes que descarta, também, como prova da origem, a capacidade financeira do supridor. Há que haver a prova, cumulativa, da origem e da efetiva entrega dos recursos à empresa.

Dentro dessas considerações, os recursos destinados ao aumento de capital, no ano-base de 1986, tiveram a efetiva entrega do correspondente numerário devidamente comprovada, como faz alusão a própria decisão recorrida. No entanto, quanto a origem dos mesmos, argumenta o sujeito passivo que tal comprovação não pode ser exigida, em razão do que dispõe o artigo 21, inc.II, do Decreto-lei nº 2.303/86. As quotas do capital foram declaradas na pessoa física dos sócios, com base no art.18 do mencionado Decreto-lei e submetida à tributação à alíquota de 3%.

Neste particular, creio que assiste razão ao sujeito passivo. Apesar do benefício fiscal, expresso no Decreto-lei nº 2.303/86, ter como beneficiário as pessoas físicas, o inciso II de seu art.21 veda expressamente a exigência de comprovação dos bens, valores ou depósitos, declarados na forma de seu art.18.



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

Assim, tendo as pessoas físicas dos sócios declarado as questionadas quotas do aumento de capital, dentro dos favores instituídos pelo mencionado decreto-lei, não cabe ao fisco exigir a comprovação de sua origem, por expressa determinação legal. Comprovada a efetiva entrega do numerário, na espécie, não cabe a tributação dos suprimentos do ano-base de 1986.

Quanto aos empréstimos efetuados no ano-base de 1988, apenas argumenta a recorrente que os sócios tinham capacidade financeira para efetuar os correspondentes empréstimos e que os mesmos foram liquidados dentro do próprio ano.

Como exposto no início deste voto, restando incomprovada a origem e efetiva entrega dos recursos, configurada está a omissão de receita, não a elidindo a prova da capacidade financeira dos sócios supridores.

OMISSÃO DE RECEITAS- COMPRAS NÃO REGISTRADAS

Neste item se examina a possibilidade ou não de se presumir omissão de receita, quando há comprovação de aquisição de insumos destinados ao processo produtivo, sem o regular registro contábil.

Conforme consta dos autos, o levantamento fiscal, consistente em fixar omissão de receita, repousa em dados concretos e objetivos e não em meras suposições. Há prova



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

inconteste, e deste fato não discorda o contribuinte, que insumos foram adquiridos e não contabilizados.

A partir deste fato concreto, é necessário analisar a legislação fiscal e as normas contábeis.

A base do imposto de renda das pessoas jurídicas é o lucro real, podendo ser o presumido ou o arbitrado, correspondente ao período-base de incidência. No caso do imposto calculado com base no lucro real, diz o art.154 do RIR/80 que este é o lucro líquido do exercício ajustado de acordo com artigos 387 e 388 deste mesmo regulamento. O lucro líquido, por sua vez é apurado de acordo com as normas da Lei nº 6.404/76, devendo a escrituração ser elaborada de conformidade com as leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as operações do contribuinte.

Assim, completa a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, ao final de cada período-base, o contribuinte fará a demonstração do lucro real, a partir do lucro líquido do exercício, que é apurado mediante a elaboração do Balanço Patrimonial, da demonstração do resultado e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Esta determinação do lucro real está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame dos livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

No presente caso, apurou a fiscalização que o contribuinte não escriturou todas as suas operações e, como consequência incorreto está seu balanço patrimonial, seu lucro líquido e seu lucro real.

A falta de escrituração dessas operações, que concretamente se identificam como omissão no registro de aquisição de mercadorias ou insumos, e do consequente pagamento de seu preço de aquisição, demonstram inequivocamente, que tal preço foi pago com recursos extra contábeis, ou seja, com recursos fora da escrituração que podem inclusive ser do patrimônio de seus sócios e até de terceiros.

Se há esta prova, de que a empresa não utilizou seus próprios recursos para quitar estes compromissos, cabe então a ele demonstrar e comprovar o contrário, ou que ainda não pagou aquelas aquisições, ou até os recursos utilizados para tal finalidade tiveram origem em, por exemplo, recursos de terceiros, dos próprios sócios, mas com origem devidamente comprovada.

Se o contribuinte não faz esta prova é porque os recursos saíram de fundos formados à margem da contabilidade oficial, com recursos desviados de vendas não contabilizadas (caixa 2).



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

O ato praticado com violação de normas jurídicas e contábeis inverte o ônus da prova pois o transgressor da norma é que tem o exato conhecimento da realidade dos atos praticados.

O fisco provou, no caso, que houve aquisição de insumos que não lograram regular registros na contabilidade, indentificou o montante, concluindo, em bases seguras, que foram pagos com recursos extra contábeis. Cabe, agora, ao contribuinte, demonstrar o contrário, pois somente ele tem condições de comprovar que as irregularidades cometidas não interferiram na apuração do resultado do exercício.

Seja porque os insumos foram pagos com recursos não pertencentes à empresa, mas devidamente comprovados, seja porque a aplicação dos insumos questionados, no processo produtivo, deram origem a mercadorias cuja venda logrou regular registro contábil.

Nada comprovou o sujeito passivo quanto ao pagamento dos insumos não registrados, nem apresentou dados concretos de sua relação insumo-produto, que pudessem demonstrar que as aquisições não contabilizadas integraram produtos vendidos e contabilizados.

Neste último caso, as argumentações do contribuinte não paasam de simples alegações, reportando-se a acórdãos deste Conselho que espelham entendimento diverso.



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

Mas, inúmeros são os acórdãos que comungam com o pensamento aqui expendido, como os de nº 101-16.532, 103-1.484, 105-1.424, como também os acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de nº CSRF/01-961 e CSRF/01-1.122 que restaram respectivamente com as seguintes ementas:

COMPRAS NÃO REGISTRADAS - A falta de escrituração de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receitas omitidas na apuração do resultado da empresa (Ac. CSRF/01-0961)

IRPJ- COMPRAS NÃO REGISTRADAS - A falta de registro contábil de aquisição de mercadorias autoriza a presunção de omissão de receita, em montante correspondente ao custo dessas mercadorias, ressalvada prova em contrário (tributação que se solidifica quando o contribuinte não apresenta prova que descaracteriza a presunção) (Ac. CSRF/01.1.122)

Desta forma, deve ser negado provimento quanto a este item do litígio.

OMISSÃO DE RECEITA- LUCRO PRESUMIDO (FLUXO CAIXA)

Na espécie, a receita que a fiscalização entendeu ter sido omitida na declaração de rendimentos do exercício de 1988, apresentada sob a forma de apuração presumida, decorreu do resultado do fluxo de caixa (demonstrativo de fls.124) onde se constatou aplicação de recursos em montante superior aos originados na própria empresa e declarados.



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

Deste demonstrativo de origem e aplicação de recursos não discorda a recorrente, discute apenas o modo que classificou como "simplista" para se apurar omissão de receitas, entendendo que lhe falece amparo legal para exigir tributo.

Apresenta, também, em sua defesa diversos argumentos sobre desclassificação de escrita e arbitramento de lucros, quando na verdade o procedimento fiscal identificou omissão de receitas que, na forma do art.396 do RIR/80, é considerado como líquido o montante correspondente a 50% dos valores omitidos.

Não discordando a recorrente do demonstrativo de fluxo de caixa, deve ser mantida a tributação deste item. A fiscalização, com base em dados concretos e objetivos, demonstrou que a empresa aplicou recursos em montante superior aos gerados dentro da própria empresa e declarados na apuração de seu lucro presumido.

O critério de apuração indireta de omissão de receita se fez através de presunção, na qual se presume que os recursos destinados às aplicações superiores às origens dos recursos, quando não comprovadas, têm origem no desvio de receitas. Trata-se de uma presunção "juris tantum" que cabe ao contribuinte afastar.

Não trazendo, o contribuinte, aos autos, qualquer prova da improcedência desta presunção, deve ser mantida a tributação na forma do art. 396 do RIR/80, sendo aplicada a



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

alíquota de 30%, como previsto para a receita omitida e não de 25% nos procedimentos normais de apuração de resultado sob a forma presumida.

Nessas considerações, nego provimento neste item.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE
RENDIMENTOS

Neste item, a fiscalização fez incidir a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, prevista no art.17 do Decreto-lei nº 1967/82, sobre os valores lançados de ofício no auto de infração.

Conforme descrito no auto de infração, a declaração do exercício de 1987 foi entregue em 28/12/87 e a do exercício de 1988 em 31/05/88, data que antecede a lavratura do auto de infração, que se deu em 23/8/90. Trata-se, portanto, não de falta de entrega de declaração de rendimentos e sim de declaração inexata, quanto, tentão se aplica a multa prevista no art. 728, inciso II do RIR/80, não havendo previsão legal para, cumulativamente aplicar a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, quando a mesma já havia sido entregue em período antecedente a ação fiscal.

Desta forma, deve ser provido este item do recurso.



PROCESSO Nº: 10850/000.985/90-28

ACÓRDÃO Nº: 105-7.339

Pelo exposto e do mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo para excluir da tributação do exercício de 1987 a quantia de Cz\$ 695.000,00, bem como excluir da exigência, a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

Brasília, 12 de abril de 1993.



MARCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR