

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11030.001370/94-03
Recurso nº. : 122.527
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 1991 e 1992
Recorrente : RAMA - LOCADORA E TRANSPORTES LTDA.
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA/RS
Sessão de : 18 DE OUTUBRO DE 2000
Acórdão nº. : 105-13.331

OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O depósito bancário há de, comprovadamente, ser satisfeito quanto à origem dos recursos , sob pena de tê-los por receitas omitidas, se não forem apresentadas provas documentais incontestáveis, mormente quando pela conta caixa da empresa transita todo a sua movimentação financeira.

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente.

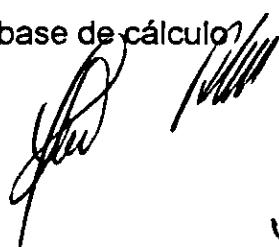
PASSIVO FICTÍCIO - A diferença existente entre os saldos das contas que integram o passivo exigível, constante do balanço geral da empresa, e o valor efetivamente devido pela mesma, constitui passivo fictício e autoriza a presunção de omissão no registro das receitas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA - CSSL - FINSOCIAL - Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um aos outros, a decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos reflexivos.

Recurso negado.

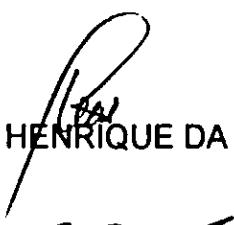
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RAMA - LOCADORA E TRANSPORTES LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro (Relatora) e José Carlos Passuello, que davam provimento parcial ao recurso, para: 1 – IRPJ: excluir da base de cálculo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

da exigência, no exercício financeiro de 1992, a parcela de Cr\$ 497.860,00: 2 – Finsocial e Contribuição: ajustavam as exigências aos votos por eles proferidos em relação ao IRPJ. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Álvaro Barros Barbosa Lima.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA – RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, IVO DE LIMA BARBOZA e NILTON PÊSS. Ausente a Conselheira MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Recurso nº. : 122.527
Recorrente : RAMA – LOCADORA E TRANSPORTES LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso contra decisão de primeiro grau que manteve autos de infração relativos ao IRPJ, CSL, PIS, FINSOCIAL e IRRF.

A empresa autuada foi acusada, em síntese, de:

- 1) no ano de 1992, haver omitido receitas relativas a depósito bancário no valor de Cr\$ 497.860,00;
- 2) aumento indevido, nos anos de 1990 e 1991, de saldo devedor de caixa pela contabilização naquela conta, em datas posteriores a 28/11/90, de valores depositados em conta corrente bancária anteriormente a 28/11/90 (a empresa tinha o costume de contabilizar na conta "Caixa" todos os valores ingressados ou retirados da empresa);
- 3) manutenção no passivo, no ano de 1992, de obrigações já pagas ou incomprovadas.

O PIS/Faturamento foi exigido com base nas três acusações acima, à alíquota de 0,65%, e o enquadramento legal dessa exigência reporta-se aos Decretos-lei 2.445 e 2.449/88.

O FINSOCIAL foi igualmente exigido sobre todas as parcelas enumeradas acima, a alíquotas de 1,20% e 2,0%.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Os demais tributos cobrados também foram calculados com base nas infrações acima arroladas.

Em sua defesa inicial, a contribuinte invocou o art. 9º, inciso VII do Decreto-lei nº 2.471/1988, que cancela os lançamentos de impostos efetuados exclusivamente com base em depósitos bancários, o que prejudicaria o primeiro e o segundo itens acima descritos.

Em seguida, argumenta que é impossível, em contabilidade, realizar lançamento a crédito de caixa sem a contrapartida em débito, motivo pelo qual não procede a acusação de saldo credor de caixa, pois que a empresa não poderia em um momento creditar caixa e, somente depois, debitar banco.

No que toca este mesmo tópico, argumenta que a empresa registra o recebimento de suas duplicatas apenas depois de proceder a devida compensação dos cheques dos clientes. Isso justificaria a falta de caixa.

No que toca o passivo fictício apontado, argumenta que o registro do pagamento na contabilidade somente é efetuado quando o cheque emitido é depositado. Aponta ainda que a nota fiscal 0969, apontada pela fiscalização, ainda não havia sido quitada até a data da impugnação. Postulou ainda que cabe a figura da denúncia espontânea, pois que os valores das duplicatas quitadas foram incluídos na contabilidade antes de qualquer ação fiscal.

A decisão *a quo* rejeitou os fundamentos jurídicos e fáticos da empresa quanto ao mérito das acusações, sob os argumentos que se seguem.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Em primeiro lugar, que o inciso VII do art. 9º, do Decreto-lei nº 2.471/88 não se aplica aos lançamentos a serem efetuados a partir de sua edição, mas aos anteriores a ela,

Quanto aos saldos credores de caixa, a autoridade julgadora aponta que a acusação descrita no item 2 do AI deve ser lida como se estivesse assim redigida:

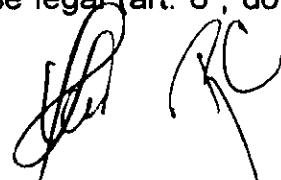
"verificamos que diversos depósitos, anteriores a 28/11/90, foram contabilizados a crédito de Caixa, débito do Banco, em datas posteriores àquela, aumentando indevidamente o saldo credor"

Continua sua linha de raciocínio afirmando que, lida dessa forma, *"diferente daquela constante no Auto de Infração, interpreta-se que os depósitos foram contabilizados, num primeiro momento, a débito de bancos, e posteriormente a crédito de caixa, o que não é verdade"*.

Ou seja, a autoridade julgadora afirma que a acusação se reporta a débito de Bancos e crédito de Caixa realizados simultaneamente, em momento posterior à data da efetiva movimentação bancária, o que teria inflado artificialmente o caixa da empresa.

Com relação ao passivo fictício, a autoridade julgadora refuta as alegações da contribuinte, por ausência de provas.

Restaram, no entanto, canceladas as exigências de PIS, por se fundamentar no malsinados Decretos-lei nºs 2.445 e 2.449/88, a de Finsocial, no que excede o percentual de 0,5% do faturamento, e de IRRF, cuja base legal (art. 8º, do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Decreto-lei nº 2.065/83) já havia sido revogado, em 1988, pelos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713.

A multa de ofício de 100% foi também reduzida ao percentual de 75%, e a TRD excluída da exigência, no período de fevereiro a julho de 1991.

A contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, havendo cumprido ainda a exigência de depósito de 30% do valor mantido, conforme preconizado pela medida provisória que, condicionava o recurso administrativo ao depósito.

Em suas razões de recurso a contribuinte tece considerações sobre princípios constitucionais e administrativos, como os da imparcialidade, da oficialidade e da verdade material.

No mérito, argumenta que a autoridade julgadora havia de ter contraditado as provas apresentadas em sua impugnação; que os depósitos bancários foram contabilizados e oferecidos à tributação; que a tributação com base em depósitos bancários exige pesquisa mais aprofundada nos fatos que produza provas de que a cada depósito corresponde omissão de receitas.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

V O T O V E N C I D O

Conselheira ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, Relatora

Tempestivo o recurso e preenchido os demais requisitos legais, dele
conheço.

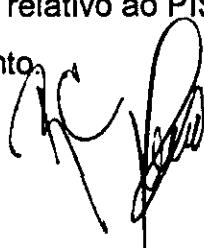
São três as acusações.

A Segunda trata de saldo credor de caixa.

No auto de infração, às fls. 03, assim se encontra redigida a descrição
da infração:

Extrai-se daí que existem valores depositados em banco antes de 28/11/90 que foram representados contabilmente com débito de caixa (normalmente com contrapartida em crédito de conta de resultados, em empresa do ramo de atividade da contribuinte) na data correta, e que, somente posteriormente os valores desses depósitos foram creditados em caixa e debitados de Bancos. Faltou ao representante do Fisco explicitar que o débito de caixa anterior, no dia do depósitos, foi levado a efeito na contabilidade.

A outra redação à descrição da infração, apontada pela contribuinte, foi dada no auto de infração relativo ao PIS, que já foi cancelado, motivo pelo qual não há tergiversar sobre o assunto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Quanto ao argumento da contribuinte de que os valores recebidos somente são contabilizados quando compensado o cheque, ou efetivamente depositado o dinheiro na conta bancária, ele não ajuda a recorrente.

A uma porque se isso é verdade, quando os valores transitaram pela conta Caixa, eles já deveriam estar na conta bancária da contribuinte, sendo portanto sua contabilização simultânea a crédito de Caixa e débito de Banco. A empresa, se estava esperando compensar o cheque, somente deveria ter inserido o valor dele na contabilidade quando do ingresso na conta corrente.

A duas, porque a alegação não é compatível com o quadro trazido pela fiscalização às fls. 43, anexo ao auto de infração. Dessa tabela consta a data do depósito de cada cheque a data da contabilização em Bancos. Não há interregno inferior a vinte dias, o que basta com larga folga para a ocorrência da compensação bancária. Em dois casos, até a data da autuação, em 11/10/94, não foram contabilizados a débito de Bancos dois depósitos efetuados em novembro de 1990.

Sobre a invocação do inciso VII do art. 9º, do Decreto-lei nº 2.471/88, pronuncio-me de maneira condensada e clara sobre todas as nuances que o dispositivo evoca, no meu sentir.

Em primeiro lugar, é de se perceber que a revolta da fiscalização contra esse dispositivo legal provem do senso comum. É máxima do senso comum que *"quem não deve não teme"*. Em termos tributários, essa amostra de sabedoria popular poderia ser traduzida no sentido de que quem é bom contribuinte deve estar sempre pronto para uma devassa fiscal completa, e não se arvorar no sigilo bancário ou qualquer outro meio de invalidar os métodos de investigação do Fisco.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Parece lógico e claro que o contribuinte que não pratica irregularidades fiscais não terá jamais motivos para se esconder atrás dessas garantias jurídicas.

E no entanto o raciocínio é errado.

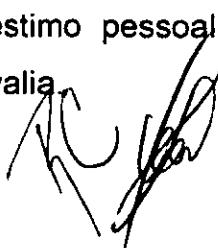
Todos sabem que o senso comum geralmente se equivoca. Já foi senso comum que a Terra era plana e que todos os demais planetas giravam em torno do nosso. Ou ainda que para se curar um homem ferido em batalha bastava aproximar dele a arma que o feriu, ainda com resquícios de seu sangue.

Em suma, o senso comum não é lastro para o raciocínio jurídico.

Nesse caso, muitos menos.

Durante muito tempo se discutiu, não só neste Conselho, mas também no Judiciário, sobre a validade dos lançamentos com base, única e exclusivamente, em depósitos bancários localizados pelo Fisco.

Para as pessoas físicas a invalidade de tais lançamentos é mais patente, porquanto não se pode esperar de seres humanos isolados que façam contabilidade de todos os movimentos bancários e que guardem esse registro pelo prazo de cinco anos. É fácil admitir que muitos dos valores que transitam nas contas das pessoas físicas não correspondem necessariamente a valores que revertem em seu benefício. Muitas vezes trata-se de repasse, ou de empréstimo pessoal, ou mesmo do valor pela venda de bens móveis pessoais de pequena valia.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Na hipótese de pessoa física, portanto, é perigoso generalizar ou criar presunção de que todos os depósitos bancários constituem renda, salvo prova em contrário.

Para as empresas, no entanto, as pessoas costumam ser mais exigentes. Afinal, como pode ingressar dinheiro que não seja vinculado à sua atividade fim? E mesmo que não guarde relação com a fonte de receitas da empresa, porque o valor do depósito bancário localizado não está devidamente contabilizado?

É claro que os que assim pensam olvidam-se do fato de que a grande maioria das empresas do país é optante dos sistemas de tributação que não implicam contabilização de suas operações, como o SIMPLES ou pelo lucro presumido.

Mais ainda, alheiam-se de que nem tudo que ingressa na conta da empresa provém necessariamente de sua atividade ou representa receita.

Meus ilustres pares sabem muito bem que, nas empresas familiares, ou com poucos sócios, é uso fazer da conta da empresa uma extensão das contas particulares dos sócios. Essa prática, que não é de boa técnica nem recomendável, deve, no entanto, estar presente na formação da convicção da autoridade julgadora quando se propõe a dar aplicação a uma presunção humana – não legal – de que tudo que ingressa nos cofres da empresa a essa pertence.

Há ainda uma gama de empresa que recebe – ou recebia, antes da CPMF – quantias que eram destinadas a repasses em nome de seus clientes.

A falta de contabilização desses recursos repassados, quando acompanhada da ausência de contabilização da saída dos mesmos valores,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

representa apenas infração relativa a obrigação acessória de escriturar, mas nunca pode resvalar na omissão de receitas.

Por todos esses motivos, é de se perceber que a generalização da presunção humana de que os depósitos bancários não contabilizados constituem, por si só, indício que conduza inexoravelmente à omissão de receitas.

Por essa razão a Fazenda foi inúmeras vezes derrotada nas cortes, tanto quando tributava pessoas físicas quanto jurídicas. A matéria foi objeto inclusive de verbete na Súmula do extinto TFR, precursor do atual STJ.

A partir daí, para estancar a sangria de honorários de sucumbência a que estava sendo condenado, o Governo editou o Decreto-lei nº 2.471, que cancelava os autos de infração que se utilizavam somente de extratos bancários como prova da infração.

A partir daí esperava que os fiscais aprofundassem suas investigações antes de lançar tributos.

Não foi atendido em suas expectativas. Os fiscais continuaram lançando, com base em que a norma não havia vedado lançamentos futuros.

Em meus sentir, no entanto, essa prática não pode ser encorajada.

Isso porque a lei em vigor atualmente, promulgada durante o governo Collor, autoriza apenas que se utilizem depósitos bancários como base quantitativa para lançamentos, e não que se presuma, da existência desses depósitos bancários, a ocorrência de omissão. A omissão deve ser demonstrada necessariamente por outros indícios ou provas cabais.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Analizando o caso ora em tela, tenho para mim que a fiscalização, localizando depósitos bancário não contabilizado sequer em Caixa, deixou de lado seu dever de investigar a pertinência do valor depositado relativamente às atividades da empresa, se esquivando de demonstrar que esse valor corresponde a receita tributável.

Tendo em vista essa falta de demonstração, entendo que a acusação de omissão de receitas por ausência de contabilização de depósito bancário deve ser excluída do auto de infração, por insustentável a acusação.

Por outro lado, quando se tratam de receitas depositadas em banco e contabilizadas em Caixa que não foram transferidas para a conta contábil apropriada, observo que existe aí um evidente efeito de aumento indevido de Caixa que mascara o saldo credor que caracteriza omissão presuntiva de receitas, nos termos do RIR.

Quanto ao passivo fictício, constato que as obrigações indicadas pelo Fisco efetivamente não foram baixadas à época própria, e que a empresa deixou de apresentar provas de que aquelas obrigações não haviam ainda sido quitadas, motivo pelo qual mantenho a autuação também neste ponto.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para afastar da exigência a parcela correspondente à omissão de receitas (item 1 do auto de infração).

Rosa de Castro
ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

VOTO VENCEDOR

Atento ao relato e voto da Ilustre Conselheira Relatora, *permissa vénia*, assumo posição divergente no que diz respeito ao depósito bancário sem que havido a necessária comprovação da origem dos recursos, com documentação hábil e idônea, pelos motivos de fato e de direito a seguir delineados.

Consoante indicação das peças processuais, em um dos itens da peça fiscal, foi a recorrente autuada por omissão de receitas no exercício de 1992 (OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS), ao amparo dos artigos 157 e parágrafo primeiro, 175, 178, 179, 387 inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80, e, como tal, foi a receita omitida levada à composição da base tributável, por imposição do texto legal então vigente.

A decisão singular, com muita propriedade, expôs o ponto fundamental de sustentação do seu posicionamento, de que a regra introduzida pelo art. 9º, inciso VII, do Decreto-lei nº 2.471/88, somente se aplica aos créditos tributários constituídos até a data de sua publicação.

Acertadamente agiu a fiscalização, eis que o recorrente não fez nenhuma objeção ao que dito foi, tanto pela auditoria fiscal quanto pelo julgador singular, relativamente à sua movimentação financeira. Ou seja, todos os recursos transitam pela conta “caixa”, sejam pagamentos, recebimentos, depósitos bancários, cheques e receitas.

Ora, se a sistemática de seus assentamentos contábeis possui tal característica, qualquer valor não contemplado na rubrica estará permeado de obscuridade, mormente quando a sua conta bancária recebe a débito um valor cuja

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

origem não consegue a empresa demonstrar e comprovar, tanto na impugnação quanto no recurso.

Tendo em mente essa postura, coube ao fisco verificar a consistência de sua escrita, especialmente no que concerne às saídas de recursos para contas bancárias, e se lá não encontrou resposta (o contribuinte também não as deu) ao que indicado está em extrato bancário, não restou outra alternativa que não foi a de trazer para o campo da incidência tributária os valores que indevidamente foram afastados.

O fato é que, uma conta representativa de bens (natureza ativa – aplicação de recursos), sob a ótica da teoria patrimonialista das contas e pela lei contábil das partidas dobradas, necessariamente, para receber um lançamento à débito, outra(s) conta(s) (de natureza passiva – fonte(s) de recursos) receberá(ão) um lançamento à crédito.

Pelo fato em destaque, não logrou comprovar a recorrente, qual conta de natureza passiva (se financiamentos, empréstimos, etc...) proporcionou a elevação do saldo daquela conta do seu ativo circulante, a qual, em última análise, representa uma disponibilidade de recursos financeiros.

E, neste particular, não se estaria tributando o depósito puro e simplesmente e sim os valores sem origem comprovada carreados para a sua conta bancária e postos à sua disposição.

Efetivamente, outro posicionamento não poderia ser adotado, porquanto vigentes dispositivos legais que determinaram a vereda a ser trilhada pela autoridade fiscal.

E por ser a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, laborou o autuante na exata medida prescrita na norma legal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Processo nº : 11030.001370/94-03
Acórdão nº : 105-13.331

Eis aí o ponto central da divergência. Enquanto a legislação reguladora determina o procedimento a ser adotado pela autoridade tributária e esta o faz nos moldes daquele mandamento, o voto da Ilustre Relatora se contrapõe ao texto legal. Negar a aplicação daqueles dispositivos constantes do enquadramento legal, na hipótese realizada, restariam, pois, inócuos totalmente os seus efeitos e implicaria mutilar a própria norma.

Estando, assim, a exação fiscal, subordinada aos princípios da legalidade, moralidade e da verdade material, e o fato aqui tratado tendo proporcionado a configuração de tais princípios, não se lhe pode manter ao largo da tributação.

Restando, pois, como insuperáveis, também, os lançamentos relativos ao **FINSOCIAL** e **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO** eis que a matéria tributável que dá suporte ao IRPJ também o faz em relação aos lançamentos decorrentes, considerando a íntima relação de causa e efeito que vincula este aos demais.

Pelo exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de **NEGAR** provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 outubro de 2000.

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA