



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13707.000161/95-22
Recurso nº. : 114.894
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Ex: 1991
Recorrente : W. & D. MADEIRAS LTDA.
Recorrida : DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ
Sessão de : 15 DE JULHO DE 1998
Acórdão nº. : 101-92.181

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Depósitos de origem não comprovada, feitos em contas correntes da empresa, de terceiros, e contas não cadastradas, que empresa declarou lhe pertencerem, autorizam a presunção de omissão de receita.

PASSIVO FICTÍCIO- A não comprovação da existência das obrigações registradas caracteriza passivo fictício, autorizando a presunção de omissão de receita.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESA - Valores pagos a título de despesa com serviços prestados só podem ser deduzidos se corresponderem a serviços efetivamente prestados, e que se caracterizem como necessários, usuais e normais.

MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO. O art. 59 da Lei 8.383/91 não revogou a multa prevista no art. 4º da Lei 8.218/91.

JUROS DE MORA - CÁLCULO - No período de fevereiro a julho de 1991 os juros de mora devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, passando a ser cobrados de acordo com a TRD a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Medida Provisória 298/91, convertida na Lei 8.218/91. Os juros de mora só retornaram a ser calculados à taxa de 1% a partir de janeiro de 1992, com a Lei 8.383/91.

JUROS DE MORA - TERMO INICIAL - Diferença de imposto relativa ao período-base de 1990. O termo inicial para contagem dos juros de mora é a data prevista para entrega da declaração, ou seja, 30/04/91.

RESERVA OCULTA - Se o lançamento alcança apenas um exercício, não há que se falar em afloramento de reserva oculta.

PIS - Não prevalece a exigência formalizada com base nos Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88, cuja inconstitucionalidade formal foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
W. & D. MADEIRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 AGO 1998

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

Recurso n.º 114.894
Recorrente: W. & D. MADEIRAS LTDA.

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 2/4), PIS/Faturamento (fls. 600/602), FINSOCIAL (fls. 604/606), Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 608/610) e Contribuição Social (fls. 612/614).

As infrações cometidas foram omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e por passivo fictício e não comprovação da efetividade de despesas referentes a serviços prestados. Conforme consta do Termo de Verificação e Constatação que faz parte integrante do auto de infração, os depósitos de que se trata foram feitos em contas correntes da empresa, de terceiros, e contas não cadastradas, e a empresa declarou que essas contas, apesar de algumas estarem em nome de terceiros e outras não cadastradas, pertencem à empresa e que seus depósitos têm como origem o movimento de venda de produtos por ela comercializados.

A empresa impugnou as exigências, alegando, em síntese, que:

- Houve equívoco no cálculo dos juros de mora quanto ao IRPJ, que deveriam corresponder a 40.181,83 UFIR, e não a 389.015,53 UFIR.

A tributação adotou como base a soma dos depósitos tidos como não comprovados; uma vez que depósito significa apenas fluxo financeiro, que pode ser representado por rendimentos isentos ou não tributáveis, transferências de fundos entre investimentos de natureza diversa, valores recebidos de terceiros, etc., seu somatório não é consistente com a existência de uma receita sujeita ao imposto.

Invoca a Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos, o art. 9º. inc. VII, do Decreto-lei 2.471/88 e jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diz que o critério de tributação baseado na soma dos depósitos não está correto, pois esses valores não comprovados podem produzir depósitos repetidos, correspondentes às suas

reaplicações, correspondendo a um único rendimento. Assim, a suposta omissão deve levar em conta apenas o maior depósito não comprovado.

A despesa glosada por não comprovação da efetividade da prestação do serviço corresponde a assessoria prestada por pessoa portadora de diploma de nível superior e, portanto, habilitada a fazê-lo; o beneficiário está identificado, possui cadastro fiscal e o valor é compatível com o mercado.

Quanto ao passivo fictício, invoca o art. 148 do CTN e protesta pela realização de diligência de modo a comprovar a efetiva existência das obrigações questionadas. Acrescenta que a existência teria por consequência apenas uma eventual postergação no pagamento do imposto, já que o valor respectivo, certamente, deixou de ser levado como dedutível no exercício da efetiva quitação.

A autoridade singular julgou integralmente procedentes as exigências relativas ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ), ao Programa de Integração Social e à Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL), improcedente a relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRPF), e procedente em parte a relativa à Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), para adequá-la ao determinado no art. 17 da Medida Provisória 1.175/95.

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho em relação às exigências mantidas quanto ao IRPJ, ao PIS e à Contribuição Social. Reedita as razões apresentadas na impugnação, aditando, quanto à despesa não comprovada, que por se tratar de serviços de consultoria, nem sempre são eles documentáveis por escrito. E, mais, que a empresa foi tributada pelo lucro presumido, e assim, a despesa é irrelevante, pois o custo é calculado numa percentagem estimada da receita. Apresenta, ainda, os seguintes questionamentos:

Ao tempo do lançamento vigorava o art. 59 da Lei 8.383, que fixa multa de 20% indistintamente para todos os créditos não pagos no vencimento, seja os pagos espontaneamente, seja os decorrentes de lançamento de ofício. Tendo em vista o art. 106 do CTN, aplica-se o dispositivo imediatamente a fatos geradores pretéritos.




De acordo com o art. 988 do RIR, que tem por base a Lei 8.383, os juros de mora são de 1% ao mês, sendo inaplicável a TRD, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Supremo Tribunal Federal.

O critério adotado para cálculo da correção monetária e dos juros de mora nos anos de 1992 e 1993 considerou os valores devidos mês a mês, não havendo amparo legal para o procedimento, pois o imposto não era devido em bases mensais. Assim o cálculo dos juros e da atualização teria que ser a partir de quando o imposto podia ser cobrado, isto é, abril do ano seguinte.

O auto envolve lançamento de três exercícios consecutivos, e assim, qualquer que seja o resultado da demanda, haveria que se rever o cálculo para considerar a reserva oculta criada com a tributação do exercício anterior.

O auto importa numa desclassificação da escrita contábil, tendo a empresa protestado pela realização de prova pericial, conforme previsto no art. 148 do CTN, e o indeferimento representou cerceamento de defesa.

Como contra-razões, a Procuradoria da Fazenda Nacional reporta-se à decisão recorrida.

É o relatório. 

VOTO

Conselheiro SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo, razão pela qual deve ser conhecido.

Três são as infrações detectadas pela fiscalização, que deram origem às exigências, a saber : depósitos bancários de origem não comprovada, passivo fictício e não comprovação da efetividade da prestação de serviços contabilizados como despesa. Passo a apreciar as razões de recurso apresentadas quanto a cada uma delas.

Depósitos bancários.

Ao presente caso não se aplicam o inciso VII do art. 9º do Decreto-lei 2.471/88 nem a Súmula 192 do TRF, que tratam de lançamento baseado **exclusivamente** em depósitos bancários, sem qualquer investigação, isto é, referem-se a procedimentos em que a fiscalização, de posse dos extratos bancários do contribuinte, soma os depósitos neles constantes e os considera receitas omitidas. Para esta exigência a fiscalização, de posse dos extratos, perquiriu a origem dos depósitos, excluiu os que representavam movimentação de recursos entre contas, devolução de cheques e aplicações financeiras, acatando, inclusive as indicações da empresa nesse sentido. Aqueles depósitos cuja origem a empresa não indicou autorizam a presunção de que sejam oriundos de receitas omitidas, presunção essa desconstituível pela comprovação da origem dos recursos. Reiteradamente intimada a comprovar a origem dos depósitos, a empresa não logrou fazê-lo. Os argumentos de que os valores tributados incluem depósitos repetidos, representados por reaplicações, são infundados, pois o levantamento fiscal já depurou o montante total das aplicações financeiras e das transferências entre contas. Assim, cada depósito remanescente tem origem própria, não advindo de outro depósito computado na base de cálculo, não se justificando tributar apenas o de maior valor.

Diga-se, ainda, que o Acórdão da CSRF invocado pela Recorrente cuida de caso em que o contribuinte comprovou a origem de mais de 90% dos depósitos questionados, todos

MF

referentes a valores não sujeitos à tributação, o que não tem qualquer semelhança com a presente hipótese, em que o contribuinte deixou de comprovar mais de 90% dos depósitos questionados.

Passivo fictício

A esse título foram glosados valores constantes do balanço de 31/12/90 a título de “Fornecedores” e “Financiamentos”, não comprovados pelo contribuinte.

A caracterização do passivo como fictício não significa desclassificação da escrita. Tal só ocorre quando a escrita é considerada totalmente imprestável para apuração do resultado, hipótese em que esse é arbitrado. No caso, a escrita foi aproveitada, apenas corrigindo-se as irregularidades nela levantadas.

O artigo 148 do CTN, invocado pela Recorrente para justificar perícia, é impertinente, pois se refere a casos em que a autoridade arbitra valor ou preço, hipótese estranha ao presente lançamento. Por outro lado, desnecessária perícia para comprovar a efetividade do passivo, eis que, para tanto, é suficiente a apresentação da prova documental (notas-fiscais fatura e contrato de financiamento) que fundamentaram a contabilização das obrigações.

Finalmente, passivo fictício caracteriza **omissão** de receita, e não sua apropriação em desacordo com o regime de competência, não se justificando o tratamento de postergação pleiteado.

Prestação de serviços não comprovada

Foram glosadas as despesas contabilizadas como prestação de serviços de assessoria administrativa, cujo beneficiário é o Sr. Jenner da Silva Sant’Anna

O Sr. Jenner, que assina as intimações na qualidade de diretor, informou, às fls. 54, que no ano de 1990 era administrador da empresa. No ano de 1991 passou ele a ser sócio majoritário, com 90% do capital social.



O Contrato de Prestação de Serviços de Assessoria Administrativa juntado às fls. 116/117 reza que o CONTRATADO “fornecerá relatório de atividades sempre que solicitado” e coloca à disposição “serviços de consultoria via telefônica, nos casos reputados urgentes, **sendo a regra para consultoria por escrito**”, sendo o valor dos serviços acordado NCz\$ 60,00 a hora, além de valor acordado entre as partes por tarefas adicionais.

Ora, tivesse o contratado prestado oito horas por dia, vinte dias por mês e durante todos os meses do ano, auferiria NCz\$ 115.200,00. (8 horas x 20 dias x 12 meses x NCz\$ 60,00).

Assim é pouco convincente que, no decorrer de todo o ano de 1990, admitindo que o beneficiário dos rendimentos tenha prestado assessoria em horário integral todos os dias do ano (1.920 horas) e, ainda, produzido tarefas adicionais pelas quais lhe foi pago NCz\$ 910.300,00, não tenha produzido sequer um documento escrito que os representasse (quando a regra de consultoria, segundo o contrato, era por escrito).

Considero, pois, não comprovada a efetividade da prestação dos serviços, sendo de se manter a glosa.

Passo a apreciar os demais argumentos trazidos com o recurso.

Aplicação da multa prevista no art. 59 da Lei 8.383/91.

A Lei 8.218/91 estabeleceu :

“Art 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para com o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I- juros de mora equivalentes à Taxa referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo pagamento; e

II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte tabela :

..... (omitida a tabela)

§ 1º

§ 2º A multa de mora de que trata esse artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício.

Art. 4º- Nos casos de lançamento de ofício, nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade da diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive 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 de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- de trezentos por cento nos casos de evidente intuito de fraude.....”

A Lei 8.383/91 assim dispôs :

“CAPÍTULO VII

Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59- Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente”.

A Lei de Introdução ao Código Civil determina que:

“Art. 2º- Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior ”

Uma vez que o art. 4º da Lei 8.218/91 não foi expressamente revogado pela Lei 8383/91, e essa última lei não tratou da multa de ofício, mas apenas da de mora, e ainda, considerando a inexistência de incompatibilidade entre a nova lei e a matéria tratada no art. 4º da lei anterior, não há

como pretender que a multa por lançamento de ofício tenha sido revogada, aplicando-se a nova multa de mora quer a recolhimentos espontâneos, quer a decorrentes de lançamento de ofício.

Juros de mora à razão de 1% ao mês.

Em grau de recurso a empresa contesta a decisão recorrida no trecho em que declara que *“a partir de fevereiro e até dezembro de 1991, sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional incidem juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento”*, pretendendo que seja mantido o cálculo dos juros de mora à razão de 1% a.m.

No auto de infração os juros estão calculados à taxa de 1% a.m. Entretanto, o cálculo dos juros não faz parte do lançamento, sendo matéria de cobrança, decorrente da mora no pagamento. O lançamento tem por objeto verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, propor a penalidade aplicável. O lançamento se rege pela legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador. Já os juros de mora, sendo matéria de cobrança e decorrendo da impontualidade, regem-se pela legislação em vigor a cada momento em que se verifica a mora.

A decisão recorrida, neste aspecto, está acorde com o entendimento deste Conselho, segundo o qual , no período de fevereiro a julho de 1991 os juros de mora devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, passando a ser cobrados de acordo com a TRD a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Medida Provisória 298/91, convertida na Lei 8.218/91. Os juros de mora só retornaram a ser calculados à taxa de 1% a partir de janeiro de 1992, com a Lei 8.383/91.

Juros de mora e correção monetária - termo inicial

- Alega a Recorrente ausência de amparo legal para, no cálculo da correção monetária e dos juros de mora nos anos de 1992 e 1993 considerar os valores devidos mês a mês.

Equivoca-se duplamente a Recorrente. Primeiro, porque a presente exigência alcançou apenas o período-base de 01/01 90 a 31/12/90, sendo o termo inicial para cálculo dos juros a data da entrega da declaração (30/04/91). Depois, ainda que assim não fosse, isto é se a presente exigência abrangesse períodos-base dos anos calendário de 1992 e 1993, ainda assim não teria razão a Recorrente. É que a partir de janeiro de 1992, o período-base de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser mensal. A Lei 8.383/91 estabeleceu que imposto seria devido mensalmente à medida que os lucros fossem auferidos (art. 38), podendo a pessoa jurídica optar pelo pagamento mensal do imposto calculado por estimativa (art. 39), sendo que, nesse caso, a diferença entre o imposto apurado na declaração de ajuste e o imposto pago por estimativa deveria ser pago em quota única até a data fixada para entrega da declaração. Esse sistema, que se iniciou em janeiro de 1992, foi mantido para os anos calendário de 1993 e 1994 (Lei 8.541/92, arts. 23 e 28). O imposto devido relativo a cada período-base mensal deveria ser pago até o último dia do mês subsequente (art. 38, § 5º). Para vencimento do imposto relativo aos meses dos anos calendário de 1992 e 1993, a lei estabeleceu regras transitórias, expressamente previstas nos artigos 86 e 87 da Lei 8.383/91 e 51 da Lei 8.541/92.

Reserva oculta.

- Alega, ainda, a recorrente que, uma vez que o auto envolve lançamento de três exercícios consecutivos, haveria que se rever o cálculo para considerar a reserva oculta criada com a tributação do exercício anterior.

Infundada a pretensão da recorrente. Primeiro, porque o auto de infração alcança apenas o exercício de 1991. Depois, ainda que alcançasse três exercícios, seria inadmissível considerar que as irregularidades levantadas pelo Fisco pudessem fazer aflorar “reserva oculta”, porque os valores que estão sendo submetidos à tributação não permaneceram na empresa. Aqueles correspondentes a omissões de receitas (caracterizadas por depósitos bancários de origem não comprovada e passivo fictício) presumem-se distribuídos aos sócios, e o correspondente à glosa de dedução de despesa pela não comprovação da prestação dos serviços foi efetivamente pago ao beneficiário, Sr. Jenner da Silva Sant’Anna.



Tributação pelo lucro presumido.

A pretendida irrelevância da indedutibilidade da despesa, tendo em vista que nos casos de tributação pelo lucro presumido as despesas e custos estão contidos numa percentagem estimada da receita não é de ser considerada, pois no presente caso a empresa foi tributada com base no lucro real, conforme atesta a declaração do IRPJ contida nos autos (fls. 242 e seguintes).

Lançamentos decorrentes.

Quanto aos lançamentos decorrentes, a conclusão supra a eles se aplica integralmente, ressalvados os aspectos específicos que cada um possa ter. Passo a examinar os argumentos específicos relativos ao PIS.

PIS

Em relação ao PIS, é de se considerar que a exigência está formalizada com base nos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, reiteradamente declarados formalmente inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, e que tiveram sua execução suspensa através da Resolução nº 49, do Senado Federal (DOU 10/10/95).

A MP 1.175/96, no item VIII, ordenou que fossem cancelados os lançamentos efetuados com base nos referidos Decretos-leis, na parte que exceda o valor devido com fulcro no art. da LC 07/70. A autoridade julgadora, embora admitindo que a exigência está fundamentada em diplomas legais declarados inconstitucionais pelo STF, manteve a exigência porque o auto de infração também faz referência à Lei Complementar 07/70 e porque, por estar a exigência baseada em omissão de receita, enquadra-se ela tanto na base de cálculo definida na Lei complementar (faturamento) como na definida no Decreto-lei 2.445/88 (receita operacional bruta). Entretanto, não há como manter o lançamento, vez que a modificação introduzida pelos Decretos-leis 2.445 e 2.449 quanto à base de cálculo não se restringiu em alterá-la de faturamento para receita bruta. Assim, a base de cálculo, que pela LC 07/70 era o faturamento de **seis meses atrás**, com o DL 2.445/83 passou a ser a receita bruta do **mês anterior** . Portanto, todo o lançamento deve ser alterado, razão pela qual não pode prevalecer a exigência.



Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência relativa à contribuição para o PIS.

Sala das Sessões - DF, em 15 de julho de 1998


SANDRA MARIA FARONI

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 n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília-DF, em 27 AGO 1998


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 01 SET 1998


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL