

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

LADS/

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
RECURSO Nº : 107.741
MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1988 a 1992
RECORRENTE : W. SITA & CIA. LTDA.
RECORRIDA : DRF em Limeira - SP.
SESSÃO DE : 15 de abril de 1997
ACORDÃO Nº : 101-90.905

OMISSÃO DE RECEITAS- Valores contabilizados a débito da conta Caixa a título de empréstimo junto a instituição financeira, aumento de capital em moeda corrente, adiantamento de terceiro para futura integralização de capital, se não comprovada a efetividade da operação e/ou a origem e efetiva entrada dos recursos, autorizam a presunção de omissão de receitas.

PASSIVO FICTÍCIO- Se o contribuinte não comprova que as obrigações registradas no exigível existem e que, por ocasião do balanço, ainda não estavam pagas, prevalece a presunção de inexistência da dívida e que a mesma foi registrada apenas para encobrir omissão de receita

DESPESA INEXISTENTE- Não comprovadas as despesas financeiras deduzidas e, sequer, a existência da obrigação que lhes teria dado causa, prevalece a glosa.

SALDO CREDOR DE CAIXA- Se a contabilidade acusa saldo credor de caixa, presume-se ter havido omissão de receitas.

MULTA POR FALTA OU ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. A multa por falta ou o atraso na entrega da declaração de rendimentos não incide sobre o valor do imposto lançado de ofício.

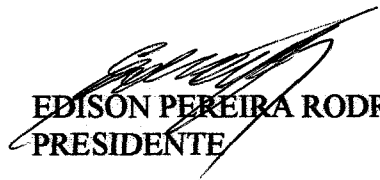
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
W. SITA & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa por atraso na entrega da declaração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 MAI 1997

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

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

RECURSO Nº : 107.741
RECORRENTE : W. SITA & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Pelo auto de infração de fls. 58/61 exigiu-se, de W.Sita & Cia Ltda, o crédito tributário no valor de 165.882,68 UFIR, dos quais, 52.006,37 UFIR a título de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, e o complemento, a título de juros de mora e multa por lançamento de ofício.

De acordo com o Termo de Constatação de fls 47/50 referido no auto, as irregularidades que deram causa à autuação foram as seguintes :

“I - EXERCÍCIO DE 1988 - ANO-BASE DE 1987

Contabilizou a débito da conta “111010100-5-Caixa” e a crédito da conta “211040100-5-Instituições Financeiras”, do Passivo, a título de “empréstimos junto à Lojicred”, os seguintes valores:

05-01-87	-	Cz\$ 290.000,00
02-01-87	-	Cz\$ 300.000,00
20-03-87	-	Cz\$ 240.000,00
13-04-87	-	Cz\$ 560.000,00
01--7-87	-	Cz\$ 100.000,00
05-08-87	-	Cz\$ 1.000.000,00
02-10-87	-	<u>Cz\$ 1.500.000,00</u>
TOTAL	-	Cz\$ 3.740.000,00

Intimado em 02-09-92 a comprovar a efetividade das operações, apresentando documentação hábil e idônea, não o fez.

ENQUADRAMENTO LEGAL : art. 181, c/c art. 157 § 1º e 387 II do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80).

II- EXERCÍCIO DE 1989 - ANO-BASE DE 1988

II.1- Em 02-01-89 realizou aumento do capital social em moeda corrente conforme alteração contratual registrada na JUCESP sob nº 64768 sendo :

sócio Vlademir A. Sita	-	Cz\$ 1.600.000,00
sócio Waldemar Sita	-	<u>Cz\$ 1.200.000,00</u>
TOTAL		Cz\$ 2.800.000,00

Intimado em 02-09-92 a comprovar a efetividade da entrega dos recursos, bem como sua origem, não logrou fazê-lo.

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

ENQUADRAMENTO LEGAL : Art. 180 c/c art. 157 § 1º e 387 II, RIR/80

II.2- Contabilizou a débito da conta "111010100-5-Caixa" e a crédito da conta de Passivo

"211040100-6-Instituições Financeiras Diversas", os valores abaixo, que teriam sido entregues pelos sócios, conforme histórico dos lançamentos :

01-07-88	-	Cz\$ 1.200.000,00
04-07-88	-	Cz\$ 650.000,00
05-07-88	-	Cz\$ 430.000,00
06-07-88	-	Cz\$ 100.000,00
07-07-88	-	Cz\$ 310.000,00
01-08-88	-	Cz\$ 8.200.000,00
29-12-88	-	<u>Cz\$ 3.600.000,00</u>
TOTAL		Cz\$14.490.000,00

Intimado em 02-09-92 a comprovar a efetividade da entrega dos recursos bem como sua origem, não logrou fazê-lo.

ENQUADRAMENTO LEGAL : art. 181 c/c art. 157 § 1º e art. 387 do RIR/80

III- EXERCÍCIO 1990 - ANO-BASE 1989

Contabilizou a débito da conta "Caixa" e a crédito da conta do Passivo "211040000-6-Instituições Fianceiras", a título de "empréstimos junto à Lojicred", os valores abaixo :

23-02-89	-	NCZ\$ 2.700,00
01-03-89	-	NCZ\$ 56.000,00
03-04-89	-	NCZ\$ 40.000,0
02-05-89	-	<u>NCZ\$ 65.000,00</u>
Total	-	NCZ\$ 163.700,00

Intimado em 02-09-92 a comprovar a efetividade das operações apresentando documentação hábil e idônea, não logrou fazê-lo.

ENQUADRAMENTO LEGAL : art. 181 c/c art. 157 § 1º e 387 II do RIR/80

IV- EXERCÍCIO 1991 - ANO-BASE 1990

Contabilizou a débito da conta "11103000-6-Caixa" e a crédito da conta de Passivo "221201000-1-Adiantamentos Enilan", a título de adiantamento para aumento de capital, os valores abaixo :

01-02-90	-	NCZ\$ 515.040,00
03-03-90	-	NCZ\$ 1.000.000,00
03-05-90	-	Cr\$ 3.940.840,00
04-06-90	-	Cr\$ 2.620.000,00
05-07-90	-	Cr\$ 3.302.000,00
03-09-90	-	Cr\$ 5.903.200,00
03-12-90	-	Cr\$ 2.030.000,00
30-12-90	-	<u>Cr\$ 9.823.000,00</u>
Total	-	Cr\$ 29.134.080,00

Intimado em 02-09-92 a comprovar a efetividade da entrega dos recursos, com documentação hábil e idônea, não o fez.

PF

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

V- ENQUADRAMENTO LEGAL : art. 181, c/c art. 157 § 1º e 387 II do RIR/80
EXERCÍCIO 1992 - ANO-BASE 1991

V.1 - A conta de Passivo "212501001-Empréstimos" registra um saldo, em 31-12-91, de

Cr\$ 332.024.381,68, dos quais Cr\$ 230.110.962,00 foram apropriados a débito da conta de resultado "433121000-6-Juros sobre Empréstimos".

Intimado a comprovar as operações que geraram aqueles valores, através de documentação hábil e idônea, não o fez. Em consequência, devem ser adicionados ao resultado do período-base os seguintes valores :

V.1-a- Por omissão de receitas tributáveis, caracterizada pela existência de Passivo não

comprovado :

(Cr\$ 332.024.381,68 - 230.110.962,00) = Cr\$ 101.913.419,68

ENQUADRAMENTO LEGAL : art. 180 c/c art. 157 § 1º e 387 do RIR/80

V.1-b- Por glosa de despesas financeiras não comprovadas :

Cr\$ 230.110.962,00

ENQUADRAMENTO LEGAL : art. 253 § 1º, arts. 191, 192 e 387 I do RIR/80.

V.2 - Existência de saldo credor de Caixa, conforme demonstrado a seguir:

Saldo inicial da conta Caixa, em 02-01-91, conforme razão:

	111101000-5 - Caixa São Paulo	Cr\$ 1.993.729,74 -
C		
	111102000-2 - Caixinha São Paulo	Cr\$ 54.527,89 -
C		
	111103000-6 - Caixa SBD'Oeste	<u>Cr\$ 35.873.698,41 -</u>
D		
	Saldo Caixa Geral, conf. Razão	Cr\$ 33.825.440,78 -
D		
(-)	Saldo de Caixa em 31-12-90, conf. Declaração IRPJ e Balanço	<u>Cr\$ 139.160,56 -</u>
D		
	Diferença a excluir	Cr\$ 33.686.280,22

(1)

Saldo final da conta "Caixa" em 02-01-91, conforme Razão

	111101000-5 - Caixa São Paulo	Cr\$ 1.907.235,89 -
C		
	111102000-1 - Caixinha São Paulo	Cr\$ 54.527,89 -
C		
	111103000-6 - Caixa SBD'Oeste	<u>Cr\$ 27.017.131,35 -</u>
D		
(-)	Diferença a excluir	<u>Cr\$ 33.686.280,22</u>

(1)

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

Saldo credor em 02-01-91

Cr\$ 8.630.912,65 -

C

O saldo credor de Caixa caracteriza omissão de receitas tributáveis.

ENQUADRAMENTO LEGAL : art. 180 c/c arts. 157 § 1º e 167 do RIR/80

V.3- Deixou de apresentar em tempo hábil a Declaração do Imposto de Renda-Pessoa Jurídica, relativa ao exercício de 1992, só o fazendo em 02-09-92, no decorrer da ação fiscal, diretamente aos Auditores Fiscais.

Multa aplicável : Conforme demonstrativo anexo

Enquadramento legal : arts. 592, 613 e 676- I do RIR/80 “

Impugnando o feito no prazo prorrogado, a empresa contesta, também, o enquadramento legal do item II.1 do Termo de Constatação (art. 180 do RIR/80). O autuante informando que, embora seja evidente o erro datilográfico, pois a infração está perfeitamente descrita no termo, e no auto de infração (fls 60 do processo) constou o enquadramento correto (art. 181), opina por que seja retificado o termo e reaberto prazo para impugnação, o que foi feito.

IMPUGNAÇÃO

As razões de impugnação estão sintetizadas de maneira clara e precisa na decisão de primeira instância, razão pela qual as reproduzo :

“ EM RELAÇÃO AOS SUPRIMENTOS DE CAIXA FEITOS COM RECURSOS DA LOJICRED, INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS DIVERSAS E/OU SÓCIOS E PELA ENIPLAN S/A

Conforme demonstra a contabilidade, os recursos advieram de empréstimos obtidos das instituições financeiras e foram liquidados *a posteriori*, atualizados monetariamente e acrescidos de juros contratados, estando devidamente comprovado em sua escrituração quanto à origem e entrega.

Em face da lei, é necessário e indispensável fazer prova, ainda que indiciária, da alegada omissão de receita, baseando-se o agente fiscal em mera presunção de que os suprimentos estariam desacompanhados da prova da origem dos recursos.

VF

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

A Lojicred e as demais instituições que efetuaram os empréstimos não são e nunca foram administradoras e muito menos sócias da autuada e, portanto, descabe tal lançamento do imposto, invocando e transcrevendo em sua impugnação em fundamento de seus argumentos a ementa do Acórdão nº 101.78.532/79, do Primeiro Conselho de Contribuintes, com o seguinte enunciado : “SUPRIMENTO DE CAIXA - Não se enquadrando o supridor na condição de administrador ou sócio da sociedade por quotas, descabe o lançamento do imposto por omissão de receitas com base em suprimentos de caixa, por falta de amparo legal”.

No tópico relacionado às instituições financeiras diversas, diz que a afirmação do agente fiscal de que os recursos teriam sido entregues pelos sócios não convalida tal enquadramento legal, pois seria indispensável que se fizesse prova, ainda que indiciária, das alegadas entregas, por parte dos sócios, acrescentando que o Decreto-lei nº 2.471, de 02-09-88, cancelou todos os eventuais créditos tributários que tivessem origem na cobrança de imposto de renda, arbitrado com base em valores de extratos ou comprovantes de depósitos bancários.

Relativamente à empresa uruguaia ENILAN S/A, com sede em Montevideo, os recursos foram recebidos a título de adiantamento e transferidos para a conta Capital Social quando da admissão da referida empresa no quadro social da autuada, com a devida alteração dos seus Estatutos Sociais e arquivamento junto aos órgãos competentes.

B) EM RELAÇÃO AO AUMENTO DE CAPITAL, EM MOEDA CORRENTE :

Contesta a exigência no restrito sentido de que o aumento encontra guarida no artigo 180 do RIR/80, ressaltando que a conta Capital Social é uma conta do patrimônio líquido e que a contabilização de uma conta do patrimônio líquido não indica, de maneira alguma, a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.

C) COM RELAÇÃO À FALTA DE COMPROVAÇÃO DO PASSIVO E DOS FUNDOS SOBRE EMPRÉSTIMOS :

VF

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

Alega que contabilizou corretamente os empréstimos (Cr\$ 101.913.419,68) e as despesas financeiras (Cr\$ 230.110.962,00), estando esses valores devidamente comprovados em sua escrituração fiscal e amparados pelos ditames legais, tornando-se indispensável a prova, ainda que indiciária, do alegado passivo fictício, destacando em sua defesa os Acórdãos nºs 101-75111/84 e 103-8.821/88, ambos do Primeiro Conselho de Contribuintes, transcritos na impugnação nestes expressos termos :

“Não prevalece a presunção de omissão de receita, se o contribuinte comprovar, com base em lançamento no Diários, respaldado em recibo do credor, que o pagamento se fez no período-base seguinte a que se referir o balanço....”

“As despesas financeiras são escrituradas tendo em vista o regime de competência”.

D) COM RELAÇÃO AO SALDO CREDOR DE CAIXA :

A sua escrituração é feita de forma clara, completa, em idioma e moeda nacionais, por ordem cronológica de dia, mês e ano, o que atende o art. 167 do RIR/80, invalidando o lançamento.

Através dos documentos componentes da contabilidade logrou afastar a apuração do saldo credor de caixa, vez que verificou, na ocasião, em tempo hábil, que o mesmo se originara de mero erro na escrituração, sanando esse erro dentro do próprio mês, invocando, também neste item, dois Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, a seguir reproduzidos:

Acórdão nº 103-4.496/82 :

“Infirmada a presunção de omissão, com base no saldo credor de caixa, se demonstrado que se originou este de mero erro de escrituração, sanado no próprio mês.”

Acórdão nº 105-1.823/86:

“A presunção deve estar embasada em sólidos elementos de comprovação, não se prestando para tanto, simples folhas do Razão, onde estão indicados, inclusive, substanciais valores de natureza devedora como credores.”



PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

E) EM RELAÇÃO À ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO EXERCÍCIO DE 1992 :

Esclarece que a ação fiscal iniciada em 20-08-92 foi encerrada em 26-11-92 e que entregou a declaração de Rendimentos aos auditores fiscais no dia 02-09-92, portanto, antes da exigência de qualquer crédito tributário.

Do dia 20-08-92 até o dia 19-10-92 (sessenta dias) não recebeu nenhum ato escrito face ao parágrafo 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, informando que o procedimento teria prosseguimento, entendendo ter readquirido a espontaneidade com base no que decidiu o Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão 101-74.756/83, com o seguinte entendimento :

“O procedimento fiscal iniciado com intimação do contribuinte omissor na apresentação da declaração de rendimentos, tem prazo de validade, findo o qual, se não for prorrogado por outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, readquire o contribuinte a espontaneidade, na forma do art. 7º, parágrafo 2º do Decreto nº 70.235/72.”

Pede a realização de perícia contábil em seus livros para provar o alegado

RÉPLICA FISCAL

Na Informação Fiscal de fls. 87/89, esclarece o autuante que :

Item I do Termo de Constatação

A autuação quanto ao suprimento de Caixa deu -se pela não comprovação das operações, e não, como pretende o contribuinte fazer entender, “...porque a documentação existente, comprobatória desses empréstimos, não é hábil e idônea...”. Os indícios de omissão de receitas a que se refere o art. 181 do RIR/80 são veementes: ingressos à conta Caixa, sem qualquer documento, diretamente de instituição financeira, sem transitar por conta corrente; a Lojicred (a contabilidade não traz maiores detalhes sobre sua identificação) que se conhece é instituição financeira especializada em financiamento direto ao consumidor, não sendo usual que conceda empréstimos em dinheiro, muito menos com a

85

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

freqüência que a contabilidade registra. O fato de a Lojicred não ser uma das pessoas citadas no artigo 181 do RIR/80 (administrador, sócio, titular de empresa individual, acionista controlador) não invalida a presunção legal, eis que o suprimimento, até que o contribuinte prove o contrário, não foi feito por essa instituição, nem tampouco por terceiros estranhos à sociedade. Se é assim, a presunção, legalmente autorizada pelo artigo 181, é de que os recursos vieram de sócios e tiveram origem na omissão de receitas tributáveis da pessoa jurídica. A pretensão em se socorrer do Decreto-lei 2.471 não tem propósito, pois a autuação não se baseou em extratos bancários, mas, ao contrário, na falta de documentação.

Item II-I do Termo de Constatação

A descrição dos fatos não deixa dúvida de que ocorreu erro datilográfico na capitulação legal, além do que, no contexto do Auto de Infração (fls. 60), o enquadramento legal foi destacado corretamente. No entanto, para evitar futura alegação de cerceamento de defesa, foi cientificado o contribuinte do erro e reaberto prazo para impugnação.

Item II-2 do Termo de Constatação

Além dos argumentos idênticos aos relativos ao item I, diz a autuada caber ao fisco comprovar que as entregas foram feitas pelos sócios. Entretanto, quem afirma que a entrega foi feita pelos sócios é o histórico do lançamento, e não os autuantes.

Item III

Repete-se a situação do item I : existem apenas lançamentos contábeis, sem qualquer documento que os comprovem.

Item IV

Também não foi exibido qualquer documento e, sequer, a alteração contratual relativa ao ingresso da suposta empresa uruguaia na sociedade.

Item V.1

Não foi comprovada a realização do empréstimo, por consequência, não há como admitir a apropriação, como despesas, dos encargos a ele relativos , encargos esses também não comprovados,

Item V.2



PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

Refere-se a divergência entre o saldo final da conta Caixa em 31-12-90 e o saldo inicial em 02-01-91, cuja recomposição resultou em saldo credor dessa conta. Alega o contribuinte que ocorreu erro na escrituração, sanado dentro do próprio mês, mas no decorrer da ação fiscal, apesar de todos os exames realizados, não foram encontradas quaisquer regularizações, limitando-se a autuada a trazer alegações, sem comprová-las ou demonstrá-las.

Item V.3

A apresentação da declaração deu-se 13 dias após o início do procedimento fiscal, antes, portanto, da reacquirição da espontaneidade.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

O Delegado da Receita em Limeira julgou procedente a ação fiscal com base na fundamentação a seguir resumidamente reproduzida.:

1) SUPRIMENTOS DE CAIXA E AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL EM MOEDA

CORRENTE:

- 1.1) Cz\$ 3.470.000,00 - Empréstimo/Lojicred
- 1.2) Cz\$ 2.800.000,00 - Aumento de capital/Sócios
- 1.3) Cz\$ 14.490.000,00 - Empréstimo/Sócios
- 1.4) NCZ\$ 163.700,00 - Empréstimo/Lojicred
- 1.5) Cr\$ 29.134.080,00 - Adiantamento/Anilan ou Emilan

São por demais conhecidos os reflexos e as consquências decorrentes de suprimentos de caixa e aumentos de capital em dinheiro quando as operações, entregas e origens dos recursos não estejam adequadamente comprovadas.

Os valores referentess aos itens I, II.1, II.2, III e IV do Termo de Constatação (fls 47/50), em razão da utilização da Conta Caixa e face aos fundamentos da autuação, acarretam uma só consequência, **OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL**, motivo pelo qual os assuntos serão apreciados conjuntamente.

Os lançamentos de caixa referentes aos empréstimos obtidos da Lojicred (CZ\$ 3.470.000,00 e NCZ\$ 163.700,00) foram tributados por falta de comprovação das próprias operações.

105

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

A contabilidade não basta para comprovar todo e qualquer registro, independentemente de outra prova documental dos atos ou fatos registrados.

O histórico dos lançamentos identificados no item II.2 do Termo de Constatação (CZ\$ 14.490.000,00) noticia que os referidos valores ali relacionados foram entregues pelos sócios. Por isso a intimação foi no sentido de que o contribuinte comprovasse a entrega e origem dos recursos.

Intimado a comprovar a entrega e origem dos recursos referentes ao aumento do capital social (CZ\$ 2.800.000,00, mesmo após a correção do enquadramento legal com reabertura de prazo , a empresa não logrou fazê-lo.

No que se refere aos adiantamentos tidos como feitos pela empresa uruguaia Enilan, a empresa não comprovou a efetividade da entrega e , sequer, os documentos pertinentes à formalização do aumento de capital e admissão da supridora em seu quadro social. Ninguém empresta dinheiro a terceiros antes da formalização de um contrato e de outras garantias, ainda mais quando a mutuante não mantém vínculos societários com a tomadora do empréstimo. Tais registros só podem servir para simular reingresso de recursos originados à margem da escrituração e para encobrir os reais interessados, que só podem ser os sócios que, não possuindo prova da origem dos recursos, usam de artifícios para darem aparência de legalidade às operações e enganar os agentes do fisco.

A não apresentação de documentação hábil e idônea a respeito das operações tidas como realizadas com pessoas jurídicas estranhas à sociedade suprida levam à conclusão de que os recursos foram reingressados na empresa pelos próprios sócios. Embora as emprestadoras não sejam sócias ou administradoras da impugnante, a recusa de exibição dos documentos leva à conclusão de que os recursos não advieram dessas empresas, mas sim de seus sócios.

Improcede a citação do DL 2.471/88, pois a tributação não foi com base em extratos bancários.

Quanto à tese de que o fisco não pode se basear apenas em presunções, devendo provar a omissão de receita ainda que por prova indiciária, a jurisprudência é unânime em afirmar que “os suprimentos de caixa efetuados pelos sócios, desde que restem



PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

incomprovados a origem e o efetivo ingresso dos recursos no patrimônio da pessoa jurídica, geram a presunção de omissão de receitas que cabe à empresa afastar.”

A não comprovação das operações que dariam suporte aos suprimentos de caixa dados como originados de pessoas ou instituições estranhas à sociedade e a não comprovação da efetiva entrega e origem dos recursos dados como utilizados para aumento e capital pelos sócios são indícios veementes e caracterizadores da presunção de que as importâncias envolvidas originaram-se de omissão de receitas formadas à margem da escrituração.

2) PASSIVO FICTÍCIO E JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS

A jurisprudência é unânime no sentido de que se o contribuinte, instado a comprovar a existência das obrigações constantes do exigível do balanço mediante documentação hábil e idônea, não o faz, fica caracterizado o passivo fictício, acarretando tal fato omissão de receita por presunção legal de tratar-se de obrigações liquidadas e não baixadas na escrituração por falta de recursos suficientes de caixa.

Por isso mesmo, não é difícil compreender que a falta da comprovação dos empréstimos registrados em conta do passivo torna a despesa financeira correspondente aos juros indedutível.

3) SALDO CREDOR DE CAIXA - OMISSÃO DE RECEITA

A impugnante alega ter ocorrido erro de escrituração, sanado no próprio mês, mas não apontou e demonstrou a natureza do erro e o procedimento utilizado para corrigi-lo.

4) ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO EXERCÍCIO DE 1992

A declaração foi entregue no 13º dia após o início da ação fiscal.

O Acórdão 101-79.977/90 decidiu que “A entrega da declaração de rendimentos após o início do procedimento “ex-officio” inibe a espontaneidade do sujeito passivo, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 728 do RIR/80, com acréscimo dos juros de mora.” E o Acórdão 101-756/83 citado pela impugnante só tem aplicação aos casos

MF

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

em que a declaração é entregue fora do prazo em que a empresa esteve sob ação fiscal, o que não foi o caso dos autos .

Em assim sendo, a entrega “ex-officio” da declaração de rendimentos sujeita o contribuinte à multa de mora do art.727, I, do RIR/80, independentemente da multa do art. 4º, I, da Lei 8.218/91.”

Finaliza sua impugnação dizendo que “para provar o alegado, a Impugnante requer seja realizada prova pericial contábil em seus livros.

RECURSO

Como razões de recurso, a empresa reedita os termos da impugnação.

É o relatório. 

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

VOTO

CONSELHEIRA SANDRA MARIA FARONI, RELATORA

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Diga-se, de início, que compete à pessoa jurídica comprovar, com base em documentos hábeis e idôneos, a realidade dos fatos registrados em sua escrituração. O ônus da prova é do contribuinte, descabendo pretender a realização de perícia para comprovar aquilo que ele já deveria ter feito para embasar seus lançamentos. Sequer pode ser considerado seu pleito como pedido de perícia, senão como mero expediente protelatório. Perícia não é o meio próprio de se realizar prova que possa e deva ser feita com a juntada de documentos. Considero não realizado o pedido de perícia.

Cinco itens da exigência se relacionam a recursos contabilizados a débito da conta Caixa e foram capitulados no art. 181 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80. Dois deles (itens I e III do Termo de Constatação de fls. 47/50) dizem respeito a valores contabilizados a crédito da conta Instituições Financeiras Diversas, a título de empréstimos obtidos junto a Lojicred. Um terceiro (item II.2 do Termo de Constatação) se refere a valor contabilizado a crédito da mesma conta, a título de importância entregue pelos sócios. Os outros dois (itens II.1 e IV do Termo de Constatação) tratam, respectivamente, de aumento de capital integralizado pelos sócios em moeda e a adiantamento para futuro aumento de capital feito pela pessoa jurídica estrangeira Emilan.

As parcelas de que tratam os itens I e III do Termo foram glosadas porque a empresa não comprovou a efetividade da operação de empréstimo contabilizada. As demais foram glosadas pela não comprovação da efetiva entrega e origem dos recursos.

Alega a Recorrente que os suprimentos estão comprovados, quanto à origem e entrega, em sua escrituração fiscal, que é entendimento dominante ser necessária a prova, ainda que indiciária, da omissão de receita, e mais, que a Lojicred e a Emilan não se enquadram na condição de administrador ou sócio, descabendo a tributação.

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

Quanto à alegada comprovação com base na escrituração comercial, é de se considerar que a escrituração só faz prova a favor da pessoa jurídica quanto aos fatos nela registrados comprovados com documentos hábeis.

Sobre a necessidade de prova, o artigo 181 do RIR/80 admite, para caracterizar a omissão de receita, qualquer prova, inclusive a indiciária. E, como bem ressaltou o autor do feito, registros de ingressos na conta Caixa sem apoio em qualquer documento, diretamente de instituição financeira, sem transitar por conta corrente, constituem veemente indício de omissão de receita. Aliado a isso, o fato de a instituição financeira mutuante não estar perfeitamente identificada na escrituração do contribuinte (a contabilidade refere-se apenas à Lojicred), de maneira a permitir averiguação do fato, destacando a fiscalização que, com essa denominação (Lojicred), só se conhece instituição especializada em financiamento direto ao consumidor, não sendo usual que conceda empréstimos. Da mesma forma, a integralização do aumento de capital pelos sócios e o adiantamento para futuro aumento de capital concedido por suposta empresa estrangeira, feitos em moeda, sem transitar por instituição financeira. E mais, robustecendo os indícios, o fato de não ter sido sequer apresentado o instrumento de alteração contratual registrando o ingresso da empresa uruguaia na sociedade. Tais fatos constituem prova indireta de omissão de receita, cabendo ao contribuinte apresentar prova em contrário para elidir a presunção. Não pode a empresa simplesmente escriturar valores a débito da conta Caixa e a crédito de sócios ou de terceiros estranhos à empresa sem ter que se submeter ao ônus da prova dos fatos, sob pena de se os ter como incomprovados, quer quanto à origem do numerário, quer mesmo quanto à sua entreg, quer mesmo quanto à efetividade da operação.

As omissões de receitas foram capituladas nos artigos 157, § 1º, 387,II e 181 do RIR/80. Quanto à indicação do art. 181, ainda que, em alguns casos deste auto, imprecisa, é preciso considerar, antes de mais nada, que o eventual erro no enquadramento legal da infração cometido não acarreta nulidade do auto de infração (ou insubsistência do feito na parcela referente ao enquadramento irregular) quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as



PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa. Nesse sentido a remansosa jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, a exemplo do Ac. 103-12119/92.

Portanto, a menção ao artigo 181, no caso, não invalida a tributação, eis que perfeitamente caracterizado o fato considerado como omissão de receita e contra ele produzida, com propriedade, a defesa.

O item V.1 do Termo de Constatação diz respeito à omissão de receita caracterizada por passivo não comprovado, contabilizado na conta "Empréstimos", bem como à glosa de despesas financeiras apropriadas a débito da conta de resultado "Juros sobre Empréstimos". Também aqui pretende a Recorrente desconstituir a acusação apenas alegando que a efetividade do passivo e das despesas está comprovada através de sua escrituração e que é indispensável prova, ainda que indiciária, do passivo fictício. E, também aqui, valem os mesmos argumentos já explanados, ou seja, a escrituração só faz prova a favor do contribuinte quanto aos fatos nela registrados comprovados com documentação hábil, e a caracterização de omissão de receita em razão da manutenção no balanço de obrigações não comprovadas constitui presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus de desconstituí-la. Se o contribuinte não comprova que as obrigações constantes do exigível existem e que ainda não foram pagas, prevalece a presunção de inexistência da dívida e de que a mesma foi registrada apenas para encobrir omissão de receita. Quanto às despesas, sua dedutibilidade está condicionada à respectiva comprovação. Uma vez não comprovadas as despesas financeiras deduzidas e, sequer, a obrigação que as teria gerado, permanece a glosa.

Quanto ao item V.2 do Termo de Constatação, referente a saldo credor de caixa, limita-se a recorrente em alegar que houve apenas erro na escrituração, sanado no próprio mês. Não apontou qual o erro nem identificou o procedimento contábil adotado para corrigi-lo. Não são, pois, de serem levadas em conta suas alegações.

O item V.3 do Termo de Constatação (multa por falta de apresentação da declaração do exercício de 1992 em tempo hábil) refere-se à aplicação da multa prevista no art. 17 do Decreto-lei nº 1.967/82. Esse dispositivo determina que, sem prejuízo da aplicação da multa por lançamento *ex-officio*, "no caso de falta de apresentação da declaração de

UF

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo devido, aplicar-se-á a multa de um por cento ao mês sobre o imposto devido, ainda que integralmente pago.”

Quando do início do procedimento fiscal (20/08/92) o contribuinte não havia apresentado sua declaração do imposto de renda do exercício de 1992. De acordo com o Termo de Constatação de fls. 47/50, a declaração foi entregue diretamente aos Auditores Fiscais em 02/09/92. Esse fato, aliás, é reconhecido pela empresa em sua impugnação e na peça recursal.

É preciso, todavia, examinar se procede a cobrança da referida multa cumulativamente com a multa por lançamento de ofício.

De acordo com a modificação introduzida pelo art. 32, *a*, ao art. 144 do Decreto 24.239, de 22/12/47, o atraso na entrega de declaração de rendimentos passou a ser punido com a seguinte multa :

“a) - de 1% ao mês sobre o imposto devido, no caso de apresentação espontânea, mas fora de prazo, da declaração de rendimentos ”.

Esta multa aparece incorporada nos sucessivos Regulamentos do Imposto de Renda, a saber:

RIR/66 - art. 444, *a*
RIR/75 - art. 533, I, *a*
RIR/80 - art. 726, I, *a*

Conforme previsto no art. 144, § único da Decreto-lei 5.844/43, a multa referida seria cobrada com o imposto, e essa norma se encontra reproduzida no parágrafo 3º dos artigos acima referidos (444 do RIR/66, 533 do RIR/75 e 726 do RIR/80).

As orientações da Receita Federal sempre foram no sentido de que , junto com a declaração, o contribuinte deveria apresentar o DARF relativo ao pagamento da multa, que é calculado sobre o imposto devido apurado na declaração.

Por outro lado, o art. 77 do Decreto -Lei 5.844/43, estabelecia os casos em que o lançamento seria efetuado *ex-officio*, a saber :

“Art. 77- O lançamento *ex-officio* terá lugar quando o contribuinte :

165

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

- a) não apresentar declaração de rendimentos;
- b) deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;
- c) fizer declaração inexata, considerando-se como tal não só a que omitir rendimentos como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos.”

E os artigos 78 e seu § 3º, 79 e 145 do mesmo Decreto-lei determinavam :

Art. 78- O lançamento será iniciado por despacho da autoridade lançadora mandando intimar o interessado para, no prazo de 10 dias, prestar esclarecimentos.

.....
§3º- A autoridade lançadora apreciará o processo; se o julgar improcedente, mandará arquivá-lo; no caso contrário, autorizará o lançamento mandando cobrar o imposto com a multa cabível, de acordo com o artigo 145.”

“Art. 79 -Far-se-á o lançamento ex-officio :

- a) arbitrando os rendimentos, mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;
- b) abandonando as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;
- c) computando as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata”.

“Art. 145- As multas de lançamento *ex-officio* serão as seguintes :

-
- c) de 30% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se, intimado nos termos do art. 78, sem se declinarem os elementos de cadastro, o contribuinte prestar esclarecimentos satisfatórios ou, pelo menos, declarar rendimentos iguais aos conhecidos da repartição;
 - d) de 50 % sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se o contribuinte não atender à intimação do art. 78, não prestar satisfatoriamente os esclarecimentos, ou deixar de declarar seus os rendimentos;

.....
Parágrafo único - As multas das alíneas b, c, d, e e serão cobradas com o imposto.”

As disposições transcritas, relativas às multas por lançamento de ofício, foram revogadas pelo Decreto -lei nº 401/68, cujo artigo 21 tratou inteiramente da matéria, da seguinte forma :



PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

Decreto-lei 401/68

“Art. 21 - Nos casos de lançamento *ex officio* do imposto de renda, serão aplicadas as seguintes multas :

a) de NCR\$ 26,00 (vinte e seis cruzeiros novos) a NCR\$130,00(cento e trinta cruzeiros novos) se o contribuinte,obrigado à declaração de imposto de renda demonstrar, em resposta à intimação para apresentá-la, não haver auferido rendimentos tributáveis, de acordo com as disposições legais;

b) de 50% (cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese da alínea seguinte;

c) 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos de evidente intuito de fraude....

§ 1º - Se o contribuinte não atender no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem as alíneas b e c passarão a 75% (setenta e cinco por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) respectivamente.

.....
§ 3º - As multas estabelecidas nas alíneas b e c deste artigo serão cobradas com o imposto.”

Portanto, na vigência dos dispositivos acima, se o contribuinte apresentasse espontaneamente sua declaração de rendimentos com atraso, sujeitava-se à multa de 1% ao mês sobre o imposto devido, apurado na declaração.

Se, todavia, deixasse de apresentar a declaração de rendimentos , far-se-ia o lançamento de ofício, com a multa da alínea b do art. 23 do Decreto-lei 401/68.

Indiscutível, pois, que as duas multas (1% ao mês ou 50%) eram alternativas, nunca incidindo cumulativamente.

A dúvida surgiu a partir do Decreto-lei 1.967/82.

Aquele decreto-lei alterou a forma de pagamento do imposto de renda, determinando que o imposto seria pago em doze parcelas (antes da entrega da declaração, antecipações ou duodécimos estimados , e após a entrega , quotas calculadas).

Os artigos 16 e 17 do referido diploma legal estabeleceram :

“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

PROCESSO Nº : 13886-000.369/92-65
ACÓRDÃO Nº : 101-90.905

à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento *ex-officio* acrescida, em qualquer dos casos, de 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 um por cento ao mês sobre o imposto devido, ainda que tenha sido integralmente pago.”

A multa instituída pelo artigo 16 da Decreto-lei nº 1.967/82 destina-se a punir infração diversa da punível com a multa prevista no art. 21, alínea b , do Decreto-lei nº 401/68. Esta pressupõe um lançamento *ex-officio* e incide sobre o valor apurado pela autoridade administrativa. Aquela tem como pressuposto a falta de recolhimento de valores estimados na forma da lei ou apurados pelo sujeito passivo (antecipações, duodécimos ou quotas).

O artigo 17 do DL 1.967/82 prevê a cobrança cumulativa da multa por atraso ou falta de entrega da declaração com a multa por falta de recolhimento de imposto, antecipações, duodécimos ou quotas, mas não com a multa por lançamento *ex-officio* nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata. Nesses casos, a multa por lançamento *ex-officio* exclui a multa por falta ou atraso na entrega da declaração.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a multa por atraso na entrega da declaração

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1997



SANDRA MARIA FARONI - RELATORA