



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 13973/000.216/89-15

AFCA

Sessão de 23 de janeiro de 19 91

ACORDÃO Nº 101-81.054

Recurso nº: 97.932 - IRPJ - EXS: DE 1985 a 1987.

Recorrente: DALCELI'S - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MALHAS LTDA.

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOINVILLE (SC).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRE-
SUMIDO - RECOMPOSIÇÃO DO MONTANTE DOS
PAGAMENTOS MEDIANTE A INCLUSÃO NESTES
DE VALORES DE CHEQUES EMITIDOS NÃO
CORRESPONDENTES A DESEMBOLSOS INFOR-
MADOS.

Não há lançamento com base exclusiva em extratos bancários quando a Fiscalização promove a recomposição dos pagamentos efetuados mediante a inclusão entre esses de valores de cheques emitidos não correspondentes a liquidações informadas no período. Preliminar de nulidade rejeitada.

Sujeitando-se a contribuinte à tributação com base no lucro presumido, dela não se pode exigir demonstrações que são próprias dos que são tributados com base no lucro real.

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - FALTA
DE CONTABILIZAÇÃO DO MOVIMENTO BANCÁ-
RIO POR CONTRIBUINTE SUJEITO À TRI-
BUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL - PRO-
CEDÊNCIA DA DESCLASSIFICAÇÃO DA ES-
CRITA.

Não contabilizando a requerente a conta Bancos e indemonstrado que o movimento bancário não se encontra abrangido pelos registros da conta Caixa, procedente é a desclassificação da escrita, com o conseqüente arbitramento de lucro.

Recurso a que se dá parcial provimento.

V.V.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA E FINANÇAS
SECRETARIA DE RECEITAS E CONTRIBUIÇÕES

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DALCELI'S - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MALHAS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida e, no mérito, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir a tributação relativa aos exercícios de 1985 e 1986, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), 23 de janeiro de 1991.

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR

VISTO EM AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE:

10 OUT 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13973/000.216/89-15

2.

RECURSO Nº: 97.932

ACORDÃO Nº: 101-81.054

RECORRENTE: DALCELI'S - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MALHAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso interposto contra decisão portadora da seguinte ementa:

"CANCELAMENTO DE DÉBITO FISCAL.

A legislação tributária que discipline casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada de forma restritiva, **ex vi** do artigo 111 do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA.

Verificado saldo credor da conta Caixa sem comprovação idônea da origem dos recursos, caracteriza-se como omissão de receitas. A recomposição do saldo de Caixa mesmo utilizando para isso informações obtidas através de extratos bancários não se identifica com lançamento arbitrado com base exclusivamente nesses documentos, se resultar comprovado outros meios de levantamento dos valores.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Sumariando a espécie, a decisão de primeiro grau assim versou:

"A pessoa jurídica, identificada em epígrafe, em consequência de ação fiscalizadora levada a efeito em sua sede, teve lavrado contra si o Auto de Infração, doc. de fls. 47, formalizando o lança-

3

Acórdão nº 101-81.054

mento suplementar do IRPJ no valor lançado de 138.353,27 BTNF, sua multa de ofício no valor equivalente a 69.176,62 BTNF, além de juros de mora.

A motivação do lançamento nos exercícios financeiros de 1985 e 1986, foi a verificação de que a autuada excedeu ao limite estabelecido para opção de tributação pelo Lucro Presumido e não manteve escrituração completa, deixando de contabilizar o movimento bancário, determinando-se o lucro com base nas normas de apuração do Lucro Arbitrado. A base legal para o lançamento foram os artigos 389, 395, 157, § 1º, 167, 179, 180, 399, I, IV, 400, § 1º, 5º, 6º e 405 do RIR aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e letras "a" e "d" do item II, da Port. MF nº 22, de 12.01.79.

No exercício de 1987 a empresa optou pelo Lucro Real, não mantendo, também, escrituração completa - não contabilizou o movimento bancário - o que permitiu o arbitramento do lucro após a apuração de omissão de receita com base no saldo credor de caixa. A base legal do lançamento foram os artigos 157, § 1º, 167, 179, 180, 399, I, IV, 400, § 1º, 5º e 6º, 405 do RIR/80 e letras "a" e "d" do item II, Port. MF nº 22, de 12 de janeiro de 1979.

A intimação para pagamento ocorreu em 21.12.89.

Em 19.01.90 a empresa autuada, através de proposto devidamente habilitado, requer a prorrogação do prazo para impugnar o lançamento, sendo-lhe deferida por metade, com base no artigo 6º do D. 70.235/72, conforme despacho fundamentado às fls. 414.

Em 05.02.90 a autuada apresenta impugnação, trazendo a estudo extenso arrazoadado, afirmando, em síntese, que:

a) preliminarmente, em vista a reiterada jurisprudência administrativa e judicial, não caracteriza omissão de receita o levantamento efetuado com base exclusivamente em extratos bancários, de acordo com o artigo 9º do Decreto-lei número 2.471/88;

b) no mérito, entende que o autuante chegou ao valor do imposto supostamente devido com base exclusivamente em extratos bancários, através



Acórdão nº 101-81.054

de mera presunção, entendeu que todos os cheques constantes do extrato bancário e que não tivessem um pagamento correspondente no mesmo valor constituiriam em receita omitida;

c) com isso não pode concordar a impugnante, pois, na verdade a empresa entre 1983 e 1986, período-base das autuações, a empresa era pequena e optou pela tributação com base no lucro presumido; nestas condições não era costume emitir um cheque para cada pagamento que fosse efetuado; na maioria das vezes os pagamentos eram feitos parte em dinheiro e parte em cheques; ou diversos pagamentos em um cheque; e, outras, o cheque emitido servia para depósito em outra conta corrente da empresa;

d) por isso pode a empresa até ter cometido alguma pequena irregularidade, mas omissão de receita pela existência dos extratos bancários não houve, até porque a fiscalização não constatou que esta tivesse se beneficiado de qualquer acréscimo patrimonial de origem não comprovada;

e) pela soma dos cheques que mensalmente foram emitidos pela empresa, conforme levantamento efetuado pelo autuante e pela soma dos pagamentos feitos, não há qualquer diferença; ou, quando existe, é uma diferença mínima, até irrelevante;

f) estas receitas também teriam sido presumidamente distribuídas aos sócios pessoas físicas, o que também não é verdade, porque não foi apresentada uma única prova de que tivesse ocorrido, na pessoa física dos sócios, algum acréscimo patrimonial que justificasse tal presunção;

g) cita trecho de estudo publicado em revista de Direito Tributário sobre depósitos bancários e receitas ou resultados da empresa; e afirma juntar os documentos correspondente a um mês de cada um dos anos autuados, através do que se poderá confrontar os pagamentos feitos com os cheques emitidos durante o mesmo mês; e se os cheques emitidos não correspondessem a pagamentos feitos para a empresa, ainda assim tal fato teria o único condão de levar a autoridade fiscal, a concluir por um indício de omissão de receita; mas essa conclusão de modo algum se constituiu em fato gerador do imposto de renda, pois o que

Acórdão nº 101-81.054

se considera fato gerador é o acréscimo patrimonial e não os sinais exteriores de riqueza;

h) não se trata aqui de presunção juris tantum, pois não é o contribuinte que deve provar que o Fisco está equivocado ao autuar o emitente do cheque; é a autoridade fazendária que deve pesquisar, investigar e finalmente constatar que os cheques implicaram num acréscimo patrimonial;

i) cita trecho de parecer de Antonio Bandeira de Mello, professor de Direito, sobre lançamentos bancários e sinais exteriores de riqueza; também de jurisprudência do TFR e do Conselho de Contribuintes que entende sustentar sua defesa.

No final requer o arquivamento do processo na forma do artigo 9º do DL 2.471/88 e no mérito, a improcedência do Auto de Infração, em vista de que os valores foram apurados exclusivamente com base em extratos bancários.

O servidor designado a encerrar a fase de preparo do processo a que alude o artigo 19 do D. 70.235/72, se manifesta favoravelmente à manutenção do lançamento tributário, esclarecendo, em resumo, que:

1. a determinação do valor tributável foi feita com base nos boletins de caixa, considerando o fluxo representado por entradas e saídas;

2. esse fluxo foi ajustado, conforme descrito 'no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, em função dos valores levantados e sintetizados nos demonstrativos anexados ao processo;

3. os depósitos bancários não foram utilizados pela fiscalização que, no termo referido, assim declarou: 'como os depósitos bancários tem como origem a receita auferida e como essa já foi ou deveria ter sido computada no caixa, deixou-se de lançar tais depósitos como entrada'.

4. em face da omissão de registro do movimento bancário na escrituração, foi necessário incluí-lo no fluxo financeiro levantado pela empresa; o trabalho fiscal, como um dos passos de ajuste, deu saída, nos boletins de caixa, dos valores correspondentes a pagamentos realizados por bancos, deduzidos dos montantes indicados

Acórdão nº 101-81.054

nas relações elaboradas pela empresa; o ajustamento desses boletins se deu de modo a que todas as transações - sejam as realizadas por caixa, como aquelas efetuadas por bancos - fossem a eles incorporadas em conjunto com os dados até então neles lançados, produzissem um único fluxo capaz de demonstrar, com fidelidade, a situação financeira da impugnante, em consequência desse procedimento foi apurado saldo credor de caixa, base legal para o lançamento procedido;

5. a argumentação da autuada com relação à presunção e ao ônus da prova torna-se insustentável face a clareza do artigo 180 do RIR, que fundamentou o lançamento;

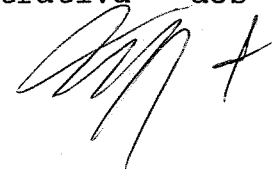
6. a afirmação de que a soma dos cheques emitidos mensalmente é igual ao total de pagamentos, é contrariada pelos dados expostos nos documentos 'Demonstrativo de Apuração dos Débitos Líquidos', coluna 'débitos bancários', e 'Demonstrativo da Recomposição do Saldo da Conta Caixa', coluna 'pagamentos' do 'movimento contabilizado na conta Caixa', onde os pagamentos feitos por bancos superam quase todos os meses os dispêndios registrados no caixa;

7. a legislação do imposto de renda não determina que a fiscalização tenha que identificar, no patrimônio da pessoa jurídica e por extensão no da pessoa física do sócio, o produto das receitas omitidas; pode a omissão de receitas vir a revestir-se das mais variadas formas de patrimônio e mesmo seu resultado ter a possibilidade de evadir-se do conjunto de bens e direitos das empresas".

Por outro lado, apreciando as razões da impugnação, o Julgador singular manteve a exigência, adotando a motivação a seguir transcrita:

"O contencioso administrativo está instalado. A peça de defesa observou os prazos aludidos no artigo 15 e 6, I, do Decreto nº 70.235/72, devendo-se, conhecer do mérito da petição.

Inicialmente, é de ser aludir à determinação do Decreto nº 73.529/74 (DOU 24.01.74) segundo o qual é vedada a extensão administrativa dos



Acórdão nº 101-81.054

efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário. Isto porque, observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados. Assim, não se conhecerá da jurisprudência do Poder Judiciário trazida a estudo pela impugnação, por faltar competência à tal verificação e pelo conteúdo do dispositivo, retro citado.

Não se litiga sobre o arbitramento procedido pelo Auto de Infração, porém o limite do questionamento está na forma de apuração dos valores omitidos, segundo o procedimento fiscal.

Como questão preliminar a petição invoca o disposto no artigo 9º, inc. VII, do Decreto-lei nº 2.471/88 (DOU 02.09.88), verbis:

'Art. 9º - Ficam cancelados arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido como origem na cobrança:

.....

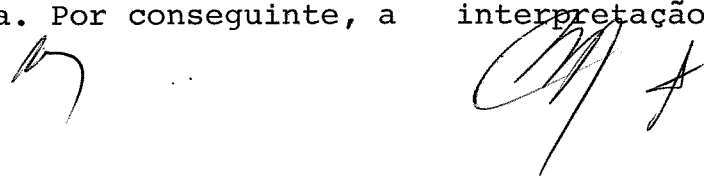
VII - Do imposto de renda arbitrado com base **exclusivamente em valores** de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.'

(grifos acrescentados)

Depreende-se, pois, do dispositivo citado que os débitos para com a Fazenda Nacional, cuja origem se relacione com o imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos bancários e de comprovantes de depósitos bancários, não tem como prosperar.

'A tributação é regra geral, eis que a todos compete o ônus das despesas públicas...' (Alfredo Augusto Becker, in 'Teoria Geral do Direito Tributário', 2ª Ed., Ed. Saraiva, SP, 1972).

Se a tributação é regra geral, a **remissão ou anistia** é típica do direito excepcional, porque a incidência da norma destas afasta a incidência daquela. Por conseguinte, a interpretação



Acórdão nº 101-81.054

das normas de remissão ou anistia, deve ser feita com os cuidados destinados às normas excepcionais.

Disciplina o art. 111, do CTN, Lei nº 5.172/66:

'Art. 111 - Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou **exclusão do crédito tributário**;

.....(omissis).....'

(grifou-se).

O cancelamento de débitos fiscais, como disposição legal de exclusão de crédito tributário, está vinculado, portanto, à interpretação literal de sua determinação, seguindo, o ensinamento de José Souto Maior Borges, em sua obra 'Isenções Tributárias', 1ª Ed.,pág. 41:

'O princípio da legalidade da tributação (nullum tributum sine lege), não tem eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos mas também sob o prisma negativo da **exoneração fiscal**, porque, se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe a isenção (a exoneração) sem que a lei o determine.'

Em face desse princípio, infere-se que o poder de cancelar o crédito tributário é corolário do poder de tributar. Daí se concluir extirpe de dúvidas, no sentido de que somente a lei, interpretada literalmente, pode excluir o crédito tributário, através da anistia ou da remissão.

Dos autos em estudo se verifica que o procedimento fiscal não tem como origem exclusiva os valores de extratos bancários, porém uma série de outras evidências e provas determinantes da ocorrência do ilícito fiscal, como a apuração do saldo credor de caixa.

Portanto, deve ser afastada, de pronto, a questão preliminar suscitada, por se mostrar insustentável, face o artigo 111, I, do CTN.

No mérito, também, não merece acolhimento a impugnação em debate, como restará demonstrado, vez que persiste com a mesma argumentação proposta na preliminar, entendendo que o procedi-

Acórdão nº 101-81.054

mento do autuante se louvou em presunção e teve como base exclusivamente os valores dos extratos bancários, referindo-se, alhures, à questão do ônus da prova. O núcleo do lançamento tributário suplementar que foi o **saldo credor de caixa** não foi contestado pela impugnante, assim como não se referiu ao arbitramento dos lucros, especificamente.

É oportuno que se traga a colação o fato de que a natureza jurídica da presunção, *juris tantum* ou *jure et de jure*, na legislação tributária, se encontra no Princípio Geral do Direito Público, pelo qual todos os atos administrativos tem, a seu favor, a **presunção de legitimidade**. E nos autos não cuida de se discutir atos administrativos, todavia, atos legais.

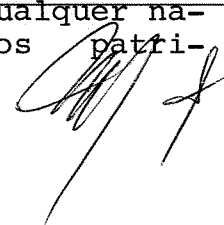
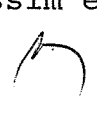
Com efeito, determina o artigo 180 do RIR/80, que tem fundamento no art. 12, § 2º do DL número 1.598/77:

'Art. 180 - O fato de a escrituração indicar **saldo credor de caixa** ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.' (gr.).

Citado artigo espanca de vez duas dúvidas da empresa autuada contidas na peça de defesa, quais sejam, em relação ao lançamento embasado em presunção e o ônus da prova.

A omissão de receitas decorrente da constatação de saldo credor da conta caixa, por pagamentos em montante superior aos seus recursos caracteriza-se em consequência da presunção legal, *juris tantum*, eis que assegura ao contribuinte prova em contrário.

A **ratio legis** é bastante simples, eis que o fato da existência de saldo credor, ou seja, pagamentos com disponibilidades inexistente, constitui-se em pressuposto legal como prova suficientemente concisa a caracterizar a ocorrência do fato gerador. Fato Gerador que, aliás, cotrariamente ao entedimento da suplicante não se resume no acréscimo patrimonial, mas na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda-produto do capital, trabalho ou combinação de ambos - e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patri-



Acórdão nº 101-81.054

moniais não compreendidos como renda (artigo 43, I, II, do CTN). Não unicamente, pois, nos acréscimos patrimoniais.

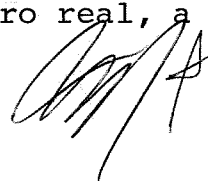
Uma vez promovido, por conseguinte, o primeiro ônus da prova, no levantamento do saldo credor de caixa, a legislação citada admite que o contribuinte promova a contra-prova contra o lançamento formalizado através da presunção da Lei.

Verificando-se dos elementos juntados pela defesa aos autos, como instrução da peça impugnatória, não se conseguiu, ou optou por não juntar, qualquer elemento probatório que pudesse elidir a ocorrência do saldo credor de caixa, que constituiu o fundamento da exigência contestada. Deixou, pois, de se promover 'a prova da improcedência da presunção' a que se refere a legislação tributária citada.

O artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 tratando do assunto estatuiu que a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%.

Evidentemente esse disposto se aplica somente às hipóteses em que a redução no lucro líquido possa de fato ensejar a distribuição de valores aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, como é o caso em estudo. Para fins da incidência prevista neste dispositivo, o que constitui fato gerador não é o efetivo pagamento ou crédito da diferença apurada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, mas sim a mera existência dessa diferença, irrelevante ter ou não sido incorporado ao patrimônio do beneficiário designado na lei. Este é o entendimento do PN CST nº 20/84.

A motivação do lançamento em lide foi a verificação de que o impugnante não registrava em sua escrituração o movimento bancário, inobstante possuisse transações normais com nove entidades bancárias, com a infração do artigo 157 e seguintes do RIR/80 que exige da pessoa jurídica, sujeita à tributação como base no lucro real, a



Acórdão nº 101-81.054

manutenção de escrituração com observância das leis comerciais e fiscais; escrituração esta que deverá abranger **todas as operações** do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

É bem verdade que a escrituração é irrelevante para os exercícios de 1985 e 1986, quando a impugnante estava desobrigada por ter optado pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido. No entanto, ao se reestruturar o fluxo de caixa, com a inclusão dos valores transitados pelas contas bancárias, que estiveram à margem dos controles da autuada, apontou-se o denunciado **saldo credor de caixa**, enquadrando a empresa no disposto do artigo 180 do RIR/80.

Recentemente o Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes teve oportunidade de apreciar a matéria e foi enfático ao decidir, pelo Acórdão 1º CC nº 102.23925, de 23.05.89 (DOU de 25.05.90):

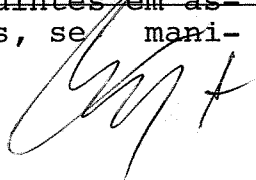
'LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA. Caracteriza omissão de receita a apuração de saldo credor de caixa. A opção exercida pela empresa para a apresentação de sua declaração de rendimentos pelo lucro presumido não o desobriga da manter em boa ordem e guarda todos os livros auxiliares e documentos comprobatórios.

Recurso a que se nega provimento.'

A apuração de saldo credor de caixa com consequente presunção legal de omissão de receitas, conforme consta dos autos do processo decorreu da conciliação dos documentos disponíveis, ou seja, a) boletins de caixa; b) extratos bancários e c) relação de cheques/caixa produzida pela autuada a partir de intimação fiscal.

Logo, não se trata de analisar hipóteses de 'imposto de renda arbitrado com base **exclusivamente em valores de extratos** ou de comprovantes de depósitos bancários' a que se refere a legislação invocada pela petição. Envolveu, na realidade, uma série de verificações fiscais, que resultaram por apontar a existência de valores dispendidos em montante superior aos escriturados.

O Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes em assunto idêntico ao tratado nos autos, se mani-



Acórdão nº 101-81.054

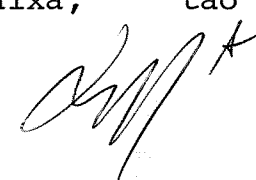
festou, através do Ac. 1º CC nº 103-04047/81; no voto do Relator Cons. SEBASTIÃO RODRIGUES ... CABRAL:

'A efetivação de pagamentos em montante que superava o valor da disponibilidade da pessoa jurídica revela que recursos são movimentados à margem da escrituração, produto de receitas desviadas ou omitidas. Dessa forma, cabe ao sujeito passivo comprovar que inocorreu o alegado 'estouro de Caixa', como único meio de alterar a exigência tributária formalizada na presunção **juris tantum** de que as receitas operacionais deixaram de ser contabilizadas e servirem para liquidar obrigações da pessoa jurídica, obrigações estas devidamente registradas na contabilidade.'

Na verdade, o levantamento do saldo credor de caixa, através de verificação dos extratos bancários não está vedado pelo DL nº 2.471/88, até porque o CTN em seu artigo 195 disciplina que para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-lo.

Outrossim, a Lei nº 4.595/64, que trata do sigilo bancário, estabelece que os agentes do Ministério da Fazenda poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, nas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, desde que haja processo fiscal instaurado e os mesmos sejam considerados indispensáveis pela autoridade competente.

A arguição da suplicante de que o procedimento fiscal teria considerado como omissão de receita a emissão de cheques sem pagamento correspondente não merece prosperar, vez que como se demonstra nos autos, o que realmente ocorreu foi a regularização do fluxo de caixa com a inclusão dos valores que a empresa deixou de lançar, importâncias estas que constaram nas contas bancárias. Assim, também é insuscetível de concordância a tese da impugnação de que a soma dos cheques emitidos mensalmente não diferencia dos pagamentos feitos, conforme levantamento da autuada, ou quando existe diferença é mínima, vez que a documentação juntada na peça de defesa se referem aos valores lançados no caixa, tão



Acórdão nº 101-81.054

somente, deixando-se de lado todos os valores transitados pelas contas bancárias que envolveu **nove bancos**.

O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 12 e 13, dá a exata extensão dos procedimentos adotados pelo autuante, ao transcrever:

'O ajuste do caixa foi efetuado com base nos levantamentos consubstanciados nos demonstrativos a seguir discriminados:

a) DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO MOVIMENTO BANCÁRIO (DÉBITOS): apurado com base nos extratos bancários anexos;

b) DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO MOVIMENTO BANCÁRIO (CRÉDITOS): apurados com base nos extratos bancários anexos;

c) DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE ENTRADAS NA CONTA CAIXA:

* Valor das vendas a prazo (apurou-se nos registros do contribuinte e considerou que todo valor das vendas foi recebido durante o ano;

* Cobrança de duplicatas em carteira (o valor correspondente foi apurado nos 'BOLETINS DE CAIXA');

* DOC-DOCUMENTO DE CRÉDITO BANCÁRIO (apurou-se nos extratos bancários);

* OUTROS CRÉDITOS (transcrito do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO MOVIMENTO BANCÁRIO-CRÉDITOS).

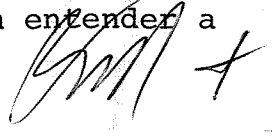
d) DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS 'DÉBITOS LÍQUIDOS'.

* Débitos bancários (transcrito do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO MOVIMENTO BANCÁRIO-DÉBITOS).

* Valor dos cheques creditados à conta caixa (valores constantes da RELAÇÃO DE CHEQUE/CAIXA DALCELI'S, fornecida pela empresa).

e) DEMONSTRATIVO DA RECOMPOSIÇÃO DO SALDO DA CONTA CAIXA.

Portanto, exaustivamente fica comprovado que o procedimento fiscal atacado não resultou de imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários como insiste em entender a



Acórdão nº 101-81.054

impugnante.

Quanto ao arbitramento do lucro com base no art. 399 e seguintes do RIR/80, embora não tenha havido qualquer contestação, é matéria pacífica na jurisprudência administrativa, a exemplo o Ac. 1º CC nº 103-04.971, de 24.11.82, que ementou:

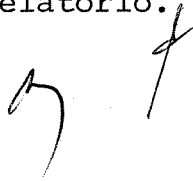
'IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO. Cabível o arbitramento quando a contabilidade não registra todas as operações realizadas através de bancos, bem como se constatado fato de os lançamentos contábeis não se apresentarem segundo a exigência da legislação aplicável à espécie.'

Em decorrência do arbitramento e segundo o entendimento do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.648/78, e seu § único e art. 1º do Decreto-lei nº 1.596/79, mais tarde alterado pelo art. 3º, II, da Lei nº 7.691/88, o lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas da sociedade não anônima, na proporção da participação no capital social, o qual sofrerá a tributação devida pelo imposto de renda.

Encontra-se, portanto, regularmente constituído o lançamento suplementar e nascida a obrigação tributária principal, na forma da legislação citada no ato fiscal, não merecendo os reparos pleiteados pela impugnação, a qual deverá ser denegada."

Inconformada, a empresa interpôs recurso a este Colegiado, consoante peça cuja leitura integral ora procedo para melhor conhecimento do Plenário.

É o relatório.



Acórdão nº 101-81.054

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo de trinta dias estabelecido no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e com observância dos requisitos processuais, motivo pelo qual dele conheço.

A preliminar suscitada não merece ser acolhida, uma vez que realmente a ação fiscal não se limitou exclusivamente a extratos e depósitos bancários.

Foi feita, na realidade, a recomposição do movimento de caixa, incluindo-se entre os pagamentos os valores correspondentes a cheques emitidos que não encontravam equivalência nos "Boletins" fornecidos pela própria autuada.

Não tem, assim, aplicação ao caso nem o disposto no artigo 9º, VII, do Decreto-lei nº 2.471/88, nem a jurisprudência citada pela contribuinte relativa a arbitramento de rendimentos com base exclusivamente em extratos e depósitos bancários.

Rejeito, pois, a preliminar suscitada.

Quanto ao mérito, entendo que o recurso merece ser provido, em parte. Não obstante o árduo trabalho desenvolvido pela Fiscalização, entendo estar o levantamento baseado em falsa premissa, no que toca ao período em que a contribuinte se sujeitou ao lucro presumido, qual seja, a de que necessariamente a todo cheque emitido, sem equivalência com os pagamentos informados, equivaleria a quitação de dívidas mantidas com terceiros.

7

[Assinatura] A

Acórdão nº 101-81.054

Tal premissa não é verdadeira, como bem acentuou a empresa autuada, que mencionou hipóteses como a utilização de um mesmo cheque para pagamento de diversos títulos, a de pagamentos feitos com parte em dinheiro parte em cheque etc.

Os autuantes, na informação prestada, não descartaram tal possibilidade, dizendo apenas que seria necessário que tais circunstâncias fossem demonstradas pela requerente, sem embargo de reconhecer a dificuldade dessa demonstração, por não ter a autuada escrita, uma vez que optou pela tributação com base no lucro presumido.

Peço vênica para transcrever o trecho da informação fiscal:

"Em atendimento a autuada apresentou a 'Relação Cheques/Caixa DALCELI'S', enumerando cheques que teriam sido registrados como saída de recursos de caixa. Evidentemente que essa relação só pode ser elaborada tentando encontrar para cada cheque um valor correspondente registrado no caixa. Difícil atribuir a um cheque vários pagamentos, principalmente depois de passados alguns anos e sem contar com assentamentos que auxiliem. Não cabe a culpa, porém, à fiscalização."

Ora, o fato de a legislação fiscal ter desonerado contribuintes da obrigação de manter escrituração, nas condições que menciona, implica que em ações como a presente não lhes sejam exigidas demonstrações próprias do contribuinte que se sujeita à tributação com base no lucro real.

Exigir do contribuinte que demonstre que há anos passados utilizou-se de um só cheque para realizar pagamentos vários, ou que determinado pagamento foi feito em parte com cheque e em outra com dinheiro, parece-me descabido, dado o fato de estar ele desobrigado de manter escrituração.



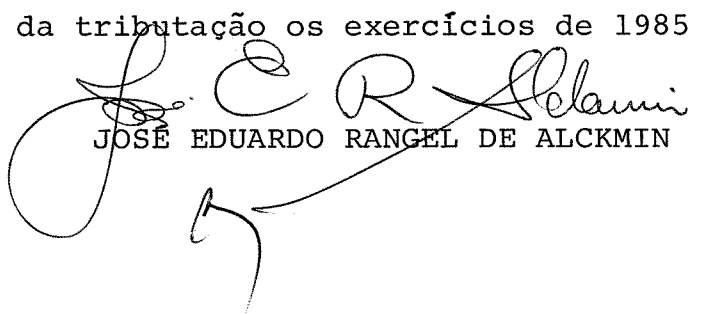
Acórdão nº 101-81.054

Sendo o fato invocado pela contribuinte verossímil e não sendo possível dele exigir demonstração própria de empresa sujeita à tributação com base no lucro real, entendo que não poderia atribuir a Fiscalização aos aludidos cheques a condição de fato probante de omissão de receita.

Nesta linha de entendimento, não vislumbro como procedente a ação fiscal no que concerne aos exercícios em que a autuada optou pela tributação com base no lucro presumido.

Já no que respeita ao exercício de 1987, a meu ver, o fato apontado pela Fiscalização - falta de contabilização da movimentação bancária por parte da empresa então sujeita à tributação pelo lucro real - justifica plenamente o arbitramento de lucro. Esta tem sido a orientação deste Primeiro Conselho de Contribuintes, como se vê, dentre outros, do Acórdão nº 103-5.441, segundo o qual a falta de contabilização de movimento bancário infringe o Código Comercial, artigo 12, caput, primeira parte, e a Lei nº 2.354/54, art. 2º (base legal do art. 157, par. 1º), instaurando insegurança quanto à fidelidade da escrita que, assim, po de ser recusada pelo fisco, abrindo-lhe a possibilidade da desclassificação da mesma, arbitrando o lucro da empresa com base neste artigo.

Em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, voto pelo parcial provimento do recurso, a fim de excluir da tributação os exercícios de 1985 e 1986.



JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR

