



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 09...de...maio..... de 1983...

ACORDÃO Nº ..101-74.318

Recurso nº 85.299 - IRPJ - EXS. 1976 a 1979

Recorrente T. BARRETO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NATAL, (RN)

IRPJ - BENEFÍCIO FISCAL SOBRE ATIVIDADES INCENTIVADAS - SUDENE - O gozo da redução do imposto de renda somente se concede sobre os resultados de operações de empreendimentos industriais ou agrícolas em funcionamento na área da atuação da SUDENE, e não também sobre o resultado de atividades paralelas ou de aplicações financeiras de capital.

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA - O suprimento se considera real quando se apresenta prova documental que minucie a operação da qual resultou a origem da importância creditada e a efetividade da entrega dos recursos utilizados, de forma a se deparar coincidência de datas e valores.

EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTE - A remuneração dos serviços prestados por dirigentes de pessoa jurídica se sujeita a limite legal, compondo o valor que o supere, excesso que se adiciona ao lucro operacional para efeito de tributação.

IMPOSTO ADITIVO DE 5% SOBRE LUCROS DISTRIBUÍDOS - O imposto adicional de 5% sobre os lucros distribuídos sob qualquer título ou forma atinge as parcelas de excesso de remunerações de dirigentes e de omissão de receita por suprimentos não comprovados.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Tributa-se o valor dos lucros acumulados ou em reserva quando ele é inferior ao mon-

tante dos empréstimos concedidos, pela pessoa jurídica, configurantes de distribuição disfarçada de lucros. Quando a pessoa jurídica faz empréstimo a titular, sócio, acionista, dirigente ou a pessoa ligada, e não possui lucros ou reservas disponíveis, configura-se também distribuição disfarçada de lucros em parcela correspondente à dos juros, que se deixaram de cobrar, por taxas semelhantes às utilizadas no mercado financeiro. Cabem, nesta hipótese, os juros calculados sobre a parte dos empréstimos que exceder à de lucros ou reservas disponíveis. Após o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, respondem pelo imposto, multa e demais encargos legais devidos pela pessoa jurídica sobre lucros disfarçadamente distribuídos, as pessoas físicas beneficiadas.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Não constituem despesas dedutíveis os gastos que não se comprovam documentadamente, de modo a se poder verificar se os dispêndios se realizaram em benefício da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por T.BARRETO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.:

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

Sala das Sessões (DF) 09 de maio de 1983.

AMADOR COUTEIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA

SESSÃO DE 12 MAI 1983

NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, BRAZ JANUÁRIO PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0440/051.161/80

RECURSO Nº: 85.299

ACÓRDÃO Nº: 101-74.318

RECORRENTE Nº: T. BARRETO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

R E L A T Ó R I O

T. BARRETO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A., empresa estabelecida na capital do Estado do Rio Grande do Norte, após obter do Delegado da Receita Federal em Natal deferimento parcial na petição impugnativa com que se insurgira contra a cobrança do crédito tributário consignado no Auto de Infração de fls. 76/77 quanto aos exercícios de 1976 a 1979, prossegue, mediante petição recursória de fls. 299/306, prestada com observância do prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, litigando a exigência fiscal sobre a tributação das importâncias residuais.

Ao recurso de ofício, que a autoridade julgadora de primeiro grau interpôs da sua própria decisão favorável à litigante, o Superintendente Regional da Receita Federal da 4a. Região Fiscal em Recife negou provimento.

A matéria remanescente em litígio se acha tipificada sob a discriminação de:

(1a.) - redução indevida do imposto de renda;

(2a.) - omissão de receita por suprimentos não comprovados quanto à origem e à efetividade da entrega do numerário utilizado;

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0440/051.161/80
Acórdão nº 101-74.318

- (3a.) - excessos de remunerações de dirigentes;
- (4a.) - imposto aditivo de 5% sobre lucros distribuídos;
- (5a.) - distribuição disfarçada de lucros;
- (6a.) - registro de despesas sem comprovação.

Sob cada tipificação, o litígio desenvolve debates na forma seqüencial como se expõe em resumo:

1a. - Redução indevida do imposto de renda:

Exercício de 1976 - Cr\$20.090,00;
Exercício de 1977 - Cr\$ 7.922,00; e
Exercício de 1978 - Cr\$80.173,00

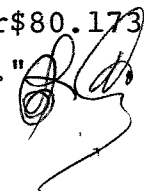
Inicialmente, as importâncias havidas como redução indevida do imposto de renda eram Cr\$20.909,00, Cr\$117.774,00 e Cr\$237.624,00, respectivamente, as quais se fixaram naquelas indicadas em epígrafe, após o ato singular acolher parte das razões de defesa. Ditas importâncias se referem à redução de 50% do imposto de renda, concedida como incentivos fiscais às pessoas jurídicas ou firmas individuais que mantenham empreendimentos industriais ou agrícolas em operação na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, como dispõe o art. 256 do RIR/75 (art.446 do RIR/80).

A controvérsia decorre do fato de haverem sido retiradas da base de cálculo do incentivo fiscal receitas tidas por não operacionais.

Na petição impugnativa, pondera a insurgente que o autuante, ao considerar como resultados não operacionais determina das receitas, deveria desenvolver o mesmo raciocínio quanto às despesas, igualmente não operacionais e que, pela estrutura do plano de contas em seu uso, foram agrupadas em custos das atividades normais, salientando que a própria expressão "resultados" deve conduzir ao raciocínio de que neles se incluem os positivos e negativos e, a seguir, passou a fazer uma demonstração para cada exercício, para afinal apontar, através dos cálculos que efetuou, diferenças sempre

contrárias ao fisco.

O ato da autoridade julgadora de primeiro grau, assim se expressou, a respeito de cada exercício:

- (a) - Exercício de 1976 - "Deverá ser excluída do cálculo da redução a parcela de Cr\$5.458,00, referente ao IPTU do imóvel que gerou receitas consideradas como não operacionais. As demais despesas pleiteadas pelo contribuinte não têm qualquer relação com as receitas tributadas, rendas de imóveis, ações e participações. Dessa forma julgou-se indevida a redução de Cr\$20.090,00, conforme demonstrado às fls. 272."
- (b) - Exercício de 1977 - "Com referência a esse item, cumpre excluir do cômputo dos resultados não operacionais as parcelas de Cr\$731.433,00 e Cr\$910,00 que dizem respeito, respectivamente, a rendas diversas (refeições fornecidas e o IPTU do imóvel alugado.) Dessa forma, ficam mantidos os valores de Cr\$15.328,00 (aluguéis de imóveis), Cr\$24.898,00 (rendas de ações e participações) e Cr\$13.500,00 (vendas de bens de uso) que perfazem um resultado não operacional de Cr\$52.816,00 o que gerou uma redução indevida do IR no valor de Cr\$... 7.922,00, conforme demonstrado às fls. 272/273."
- (c) - Exercício de 1978 - "Com referência a esse item cabe excluir do cômputo dos resultados não operacionais de Cr\$1.049.670,00, referente a rendas diversas (refeições fornecidas), mantendo-se os itens relativos a aluguéis (Cr\$5.000,00), receitas de ações e participações (Cr\$12.355,00) e lucro na alienação de bens de uso (Cr\$517.133,00), perfa-
zendo o total de Cr\$534.488,00, que gerou uma
redução indevida de IR no valor de Cr\$80.173,00, conforme demonstrado às fls. 273/274."
- 
- 

Sintetizando o que a defesa diz na petição de recurso, as contraditas da litigante consistem em afirmar:

- que o autuante glosou o envolvimento de receitas não operacionais, notadamente receitas de restaurante, no cálculo geral, feito pela empresa, com base para apuração da redução de incentivos fiscais;
- que a base de cálculo para tributação do imposto de renda é o resultado e não simplesmente a receita bruta isolada;
- que o autuante em sua informação fiscal resolveu reclassificar retirando as receitas de restaurante da base de cálculo na demonstração que a interessada fizera na petição impugnativa, caracterizando um cerceamento de defesa, uma vez que se verificara a superioridade dos custos totais não operacionais.

2a. - Omissão de receita por suprimentos não comprovados quanto à origem e à efetividade da entrega do numerário utilizado

A questão fiscal em epígrafe foi tipificada por créditos efetuados, nos exercícios de 1977 e 1978, aos acionistas Telmo Barreto, Teodato Barreto e Telmo Barreto Júnior, após a empresa haver sido convidada, de acordo com as peças de fls. 02 e 03, a apresentar documentação comprobatória quanto à origem e a efetividade da entrega do numerário.

De acordo com o ato da autoridade julgadora de primeiro grau, a fls. 291, que aceitou, em parte, a comprovação dos créditos feitos, no exercício de 1978, ao acionista dirigente Telmo Barreto, nos valores de Cr\$1.300.000,00 (parcelas de Cr\$ 550.000,00 e Cr\$750.000,00) em razão do contrato de abertura de

~~crédito que o citado acionista obteve junto ao Banco do Desenvolvi~~
mento do Rio Grande do Norte S.A. (documentos de fls. 223, 225, 226 e 230/237), e de Cr\$780.000,00, resultante da indenização recebida

Acórdão nº 101-74.318

do Departamento Nacional de Estradas de Rodagem - DNER, por desapropriação de terreno de sua propriedade (documento de fls. 227 e 238/240). Esclareceu o ato singular que em relação à parcela de Cr\$500.000,00, alusiva àquele contrato de abertura de crédito, não pôde ser aceita em face da ausência de comprovação da efetividade da sua entrega à empresa. Quanto às demais parcelas, em relação aos exercícios de 1977 e 1978, a autoridade julgadora de primeiro grau fundamenta assim a sua rejeição:

(A) - em relação ao exercício de 1977:

"... A alegação de que a origem de tais valores está nos débitos efetuados em suas respectivas contas-correntes, não pode ser acatada pelo seguinte:

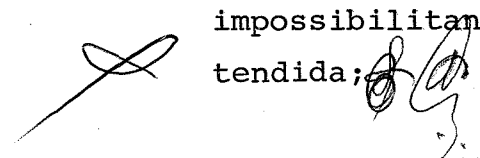
a) não há coincidência, nem sequer semelhança entre os valores dos débitos e dos créditos efetuados, impossibilitando estabelecer-se qualquer correlação entre os mesmos;

b) os contratos de abertura de crédito que foram anexados à defesa estabelecem valores bastante inferiores aos suprimentos, a saber: Cr\$ 6.000.000,00 para o Sr. Telmo Barreto e Cr\$.. 2.000.000,00 para o Sr. Teodato Barreto" (fls. 289).

(B) - quanto ao exercício de 1978:

"Com relação aos demais valores dados em suprimento, não puderam eles ter sua origem e efetividade comprovadas, à luz do P.N. 242/71, uma vez que:

1 - Cr\$903.459,00 - não há coincidência em datas e valores entre os débitos e os créditos lançados nas contas-correntes dos fornecedores, impossibilitando qualquer tipo de correlação pretendida;



2 - a simples alegação de que a importância de Cr\$2.220.000,00 advém de transações diversas, inclusive venda de algodão e gado bovino, não é suficiente para justificar a origem e efetividade de tal valor, em face da não apresentação de documentos hábeis e idôneos" (fls. 291).

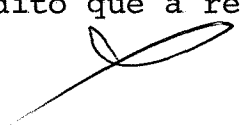
Diante da decisão singular e em confronto com as indicações feitas no Termo de Conclusão de Fiscalização de fls.68/75, os valores dos suprimentos, sob o nome de cada um dos três citados acionistas, compõem o seguinte quadro:

<u>Nome do acionista</u>	<u>Exercício de 1977</u>	<u>Exercício de 1978</u>
Telmo Barreto	Cr\$12.602.122,00	Cr\$3.523.459,00
Teodato Barreto	Cr\$ 3.374.796,00	-
Telmo Barreto Júnior	-	Cr\$ 100.000,00
Somas	<u>Cr\$15.976.918,00</u>	<u>Cr\$3.623.459,00</u>

Da petição de recurso se colhem, por síntese, con-
traditas à decisão singular consistentes em declarar:

- que a comprovação da origem dos valores — dinheiro, é da exclusiva competência das pessoas físicas, como decidira a 4a. Turma do Tribunal Federal ao julgar a Apelação Cível nº 29.548 em que fora parte a empresa Norte Gás Butano S.A.;
- que mesmo assim a ora recorrente, mantendo tudo o que antes alegara em sua defesa, comprovara a origem dos dinheiros que lhe foram entregues na subscrição de ações;
- que também esclarecera pela petição impugnativa que as importâncias levadas a crédito da conta 11.1.2.1 dos acionistas Telmo Barreto e Teodato

Barreto tiveram o objetivo de empréstimos a eles

concedidos, conforme contratos de abertura de
crédito que a recorrente fez aos citados acio-

nistas, cujos instrumentos anexados a fls. 208/
/219, que discrimina a fls. 302;

- que de toda evidência não pode haver coincidência entre os valores debitados e os creditados, porque os empréstimos concedidos pela empresa aos sócios Telmo Barreto e Teodato Barreto se originaram de contratos de abertura de crédito rotativo, ou seja, sem valores fixos para suprimentos, conforme cláusula I;
- que há vinculação entre o débito e o crédito da conta 11.1.2.1, pois do contrário descaracterizar-se-ia a rotatividade do empréstimo;
- que há um verdadeiro equívoco da decisão, em confirmar a tributação pelo método do lucro real, as parcelas de Cr\$12.402.122,00 e Cr\$ 3.374.796,00, no exercício de 1977, e após dar opinião a respeito das três modalidades de lucro - real, presumido e arbitrado, salienta que não há como se falar em acréscimo aos lucros, de que trata o artigo 222 do RIR/75, cuja sistemática, acentua, vai desde a letra "a" até a letra "s", e não há nenhuma citação da ficção omissão de receitas, que somente teve referência através do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, com vigência especificada e posterior ao período em questão, e cuja base de cálculo, corresponde a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos, como dispõe o Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.1978, que indicada como sendo o artigo 6º; "sic"
- que, em relação ao exercício de 1978, a decisão acolheu parte da defesa e considerou comprovada a origem e a efetividade de alguns suprimentos realizados pelos acionistas Telmo Barreto e Teodato Barreto (?), mas ainda assim glosou outros suprimentos, no seu entender, sem qualquer amparo legal, daí aplicar tudo o que antes a defesa alegara em relação ao exercício de 1977.

3a. - Excessos de remunerações de dirigentes - Cr\$92.333,00, e-
xercício de 1977

A autuação indica, com base na demonstração de fls. 69/70, a ocorrência de excessos de remunerações atribuídas aos dirigentes ali mencionados, apontando à tributação a importância epígrafe, que se compõe dos seguintes excedentes nominais:

Telmo Barreto	Cr\$ 85.000,00
José Marques de Farias....	Cr\$ 15.000,00
Marinho Herculanode Carvalho	Cr\$ 9.000,00
Sebastião Figueiredo da Silva	<u>Cr\$ 59.333,00</u>

Total dos excessos: Cr\$168.333,00

Menos:- Excessos já tribu- tados (fls.14 ver- so)	<u>Cr\$ 76.000,00</u>
---	-----------------------

Líquido a tributar	<u><u>Cr\$ 92.333,00</u></u>
--------------------	------------------------------

Como se verifica da petição impugnativa (fls.88), a defesa somente discorda da tributação do excesso de Cr\$59.333,00' paga ao diretor Sebastião Figueiredo da Silva alegando não consti-
tuir despesa operacional e sim de implantação, no que é apartado pe-
la informação fiscal, a fls. 273, e decisão singular, a fls. 289 ,
porque a empresa, no ano de 1976, já se encontrava em pleno funcio-
namento.

Na petição de recurso, a defesa insiste na mesma argu-
mentação querendo que se conceitue o excesso de remuneração do cita-
do diretor como despesa pré-operacional.

Não há prova, nos autos, de que tenha havido pagamen-
to da parte não litigiosa.

4a. - Imposto aditivo de 5% sobre lucros distribuídos:

A autoridade julgadora de primeira instância manteve

Acórdão nº 101-74.318

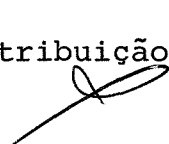
em relação aos exercícios de 1977 e 1978, a cobrança do imposto adicional de 5% (cinco por cento) sobre lucros distribuídos sob qualquer título ou forma, como dispõe o artigo 227 do RIR/75. Considerou, como lucro distribuído, no exercício de 1977, a importância de Cr\$16.069.251,00, correspondente à soma de Cr\$ 15.976.918,00, de suprimentos não comprovados, com Cr\$92.333,00, de excessos de remunerações de dirigentes, e, no exercício de 1978, sobre a importância de Cr\$3.623.459,00, de suprimentos não comprovados (cf. tópicos 2º e 3º, anteriores). Em sua referência, contrária à afirmação de que se trata de sociedade anônima de capital aberto, a mencionada autoridade salienta que o documento de fls. 98 "Certificado de Registro de Emissão de Ações" não comprova aquela condição, sendo necessário, para que assim fosse reconhecida, "Certificado de Sociedade de Capital Aberto" expedido pelo Banco Central do Brasil, na conformidade das Resoluções BCB nº 106/68 e 436/77 e Parecer Normativo CST nº 96/70.

Opondo-se à decisão singular, a defesa diz não haver dúvida de que o Certificado de Registro de Emissão de Ações só teria sido emitido por ser a recorrente uma empresa de capital aberta e nessa oportunidade trouxe à colação outra cópia daquele certificado, anexada a fls. 339, embora já existisse uma constante do documento de fls. 98. Em prosseguimento, faz menção ao documento de fls. 340, quando expressamente afirma:

"Melhor manifestação a respeito se contém de correspondência do Banco do Nordeste do Brasil S.A. informando de que a Comissão de Valores Mobiliários comunicou estar a ora recorrente dispensada de efetuar o Registro Especial de que trata o art. 21 do Regulamento anexo à Resolução nº 381/76, do Banco Central do Brasil, "tendo em vista que essa sociedade já é registrada para os efeitos previstos no artigo 21 da Lei nº 6.385, de 07.12.1976" (doc.junto)

É que a CVM dispensou novos registros às empresas que, sob a jurisdição, na época, do Banco Central do Brasil ali já tinham o seu registro como "capital aberto".

5a. - Distribuição disfarçada de lucros ou dividendos:

 A questão da distribuição disfarçada de lucros ou di  

Acórdão nº 101-74.318

videndos se configura, no Termo de Conclusão de Fiscalização de fls. 68/75, sob duas hipóteses: uma, caracterizada frente às disposições do artigo 233, alínea "g", do RIR/75, por inexistência de contrato de empréstimos concedidos aos acionistas Tecilda Barreto, Telmo Barreto e Teodato Barreto, cuja distribuição se considerou ' até o limite dos lucros acumulados ou reservas livres, como dispõe o art. 234, alínea "f", do mesmo regulamento; outra, para considerar como distribuição disfarçada de lucros ou dividendos perante às disposições do art. 233, alínea "a", do RIR/75 e Parecer Normativo CST nº 125, de 30.09.1975, os juros e demais encargos financeiros sobre a parte dos empréstimos concedidos a Telmo Barreto e Teodato Barreto que supera o valor dos lucros acumulados ou reservas livres.

Em relação aos lucros ou dividendos disfarçadamente distribuídos na forma do artigo 233, alínea "g", do RIR/75, por empréstimos concedidos àqueles acionistas, aplicou-se, na cobrança do imposto, a compensação prevista no art. 235, parágrafo único, do mesmo regulamento com a adoção da alíquota complementar de 20% = 50% — 30%.

Em cada uma das duas tipificações de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos de que cogita este procedimento fiscal, se caracterizam as importâncias a seguir indicadas:

a) - por empréstimos na forma do artigo 233, alínea "g", do RIR/75:

- a.1) - exercício de 1976, total de Cr\$455.276,00, distribuído Cr\$409.276,00 para Telmo Barreto e Cr\$46.000,00 para Tecilda Barreto (fls. 68 e 69 verso);
- a.2) - exercício de 1977, total de Cr\$1.128.789,00 atribuído integralmente a Telmo Barreto (fls. 70);
- a.3) - exercício de 1978, total de Cr\$112.608,00 em nome de Telmo Barreto (fls. 72);

b) - por juros e encargos financeiros na forma do artigo 233, alínea "a", do RIR/75

- b.1) - exercício de 1976 - Cr\$39.941,00, sendo Cr\$15.935,00 em nome de Telmo Barreto e Cr\$24.006,00, de Teodato Barreto (fls. 68 verso);

Acórdão nº 101-74.318

- b.2) - exercício de 1977 - Cr\$611.700,00, ou seja, Cr\$ 306.200,00 consignado a Telmo Barreto e Cr\$305.500,00 a Teodato Barreto (fls. 70/71);
- b.3) - exercício de 1978 - Cr\$37.422,00, atribuindo-se Cr\$.. 16.562,00 a Telmo Barreto e Cr\$20.860,00 a Teodato Barreto (fls. 73);
- b.4) - exercício de 1979 - Cr\$92.516,00, distribuído para Telmo Barreto, Cr\$28.703,00 e para Teodato Barreto, Cr\$.. 63.813,00 (fls. 74).

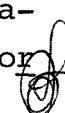
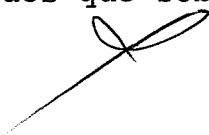
Ao inaugurar o contencioso com a petição impugnativa, disse, nessa ocasião, a defesa que a matéria, referente à questão da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, já fora, frente aos contratos de abertura de crédito que a empresa concedera aos acionistas Telmo Barreto e Teodato Barreto, quase que suficientemente esgotada no momento em que se examinaram os suprimentos creditados em contas-correntes a esses acionistas, expressamente afirmando:

"Ali já se fez a exibição dos contratos de abertura de crédito, nos termos autorizados pela legislação, porque, dentro de determinado lapso de tempo — antes até 3 anos, feitos por escrito, prevendo a taxa de juros, a mais alta paga pela empresa, com todos os seus encargos. Nenhum pecado tributário, nenhuma evasão fiscal.

Aqui, retomam-se os mesmos contratos e se demonstra, parece, a inexistência de infração à legislação. Os valores dados como parcelas disfarçadamente distribuídas e lucros distribuídos encartam-se nessas operações, sobejamente explicadas nos cotejos entre os contratos e as fichas de conta correntes de cada um dos diretores.

Decorre daí a chamada falta de contabilização de encargos financeiros sobre os empréstimos concedidos, caracterizados, indevidamente, como distribuição disfarçada de lucros. Mas a contabilização desses encargos se comprova com o lançamento feito no Diário Geral, livro nº 25, lançamento feito em 30 de novembro de 1979".

A decisão singular manteve a tributação das importâncias arroladas pela fiscalização com lucros ou dividendos disfarçadamente distribuídos que sobre o conceito de forma escrita era opor

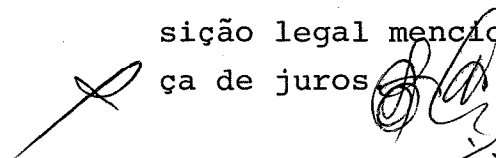


Acórdão nº 101-74.318

tuno citar o decidido pelo Acórdão nº 67.790, de 02.05.1975, do Primeiro Conselho de Contribuintes, que reza: "Conjunto de solenidades que se devem observar, inclusive o registro do documento, para que a declaração de vontade tenha eficácia jurídica contra terceiros". No mesmo sentido, cita o Acórdão nº 111-00.842. Verbalmente, diz o ato singular:

"Ora, os contratos exibidos pela autuada não foram registrados no Cartório de Títulos e Documentos, conseqüentemente, não podem fazer prova com relação à Fazenda Nacional. Além do mais, a cobrança dos juros (inciso II do art. 233) que deveria ter sido feita e contabilizada dentro dos respectivos exercícios só o foi em novembro de 1979, após o prazo de vigência dos contratos."

As contraditas constantes da petição recursória podem ser, quanto à parte fundamental da questão, expostas, por síntese, nas afirmações pelas quais a defesa replica:

- que em nenhum momento a legislação impôs fossem os contratos levados a registro, parecendo-lhe inaplicável à espécie o Acórdão nº 67.790;
 - que o contrato de empréstimo foi elaborado e assinado para valer entre as partes signatárias: empresa e acionista;
 - que não há terceiros contra quem se queira fazer prova e nem a Fazenda Federal é terceira, porque não se exige que, contra ela por descabida, se faça qualquer prova;
 - que a validade do contrato entre as partes é indiscutível, dispensando a prova do seu registro;
 - que não há como se apontar na legislação qualquer disposição que possa contrariar o procedimento da recorrente quanto à contabilização dos juros que teria obedecido aos parâmetros exigidos no contrato;
-
- que a invocação ao artigo 233, alínea "a", do RIR de 1975 não consegue ser entendida, porque a disposição legal mencionada nada tem a ver com a cobrança de juros
- 

Acórdão nº 101-74.318

6a. - Registro de despesas sem comprovação. Exercício de 1978 -
Cr\$109.390,00

As despesas sem comprovação assinaladas nas fichas de Razão anexadas de fls. 53 a 64, não tendo a autuada anexado à defesa documentação comprobatória a respeito da quantia correspondente.

A defesa expõe, na petição de recurso, que, para manter o fluxo de atividades, a empresa custeia despesas de viagem de seus prepostos os quais são ressarcidos nos gastos efetuados com a locomoção, contudo sem comprovação e que a despesa glosada teria pouca significação em face do faturamento obtido.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

O incentivo fiscal da redução de 50%, de que trata o art.256 do RIR/75 (art.446 do RIR/80), sobre o imposto de renda devido, fixa o entendimento de que o benefício alcança somente os resultados específicos de empreendimentos industriais ou agrícolas mantidos em operação na área da atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE.

Com vistas a este entendimento, o favor fiscal se reconhece em relação às receitas que se aderem intrinsecamente às atividades contempladas na disposição legal, daí a necessidade de separarem-se as receitas eventuais das receitas da produção própria, estas peculiares aos empreendimentos incentivados de natureza estritamente industrial ou agrícola, não se incluindo nelas receitas de outras proveniências. Os resultados merecedores do benefício fiscal hão de provir, pois, de receitas obtidas com a exploração da atividade própria e não os que derivem de outras receitas não contempladas nas disposições legais.

Se as receitas obtidas não se associam imediata, in delével e indissolúvelmente com os recursos originados da exploração da atividade principal, tornam-se elas rendimentos independentes e, desta forma, não há como relacionar os resultados que elas ensejam com a concessão do benefício da redução, porque as causas da obtenção de tais resultados se desunem das das receitas fundamentais, que decorrem das atividades essenciais, atinentes à exploração dos empreendimentos citados na lei. Não se pode pois incluir no cálculo do benefício o resultado proveniente de receitas obtidas de atividades paralelas.

Os resultados aos quais a ação fiscal se baseou inicialmente para conferir a concessão do benefício, foram reformulados pela decisão singular, que após aceitar, em parte, as razões da de-

fesa, restringiu a glosa de incluir, no cômputo do incentivo, resulta dos decorrentes de receitas de aluguéis, de ações e participações e de lucro na alienação de bens, que absolutamente nada têm a ver com a atividade explorada consistente em confecção de roupas e agasalhos.

A cobrança fiscal, em relação a este item da autuação, ficou consideravelmente diminuída, não se atinando com os motivos pelos quais a recorrente veio alegar cerceamento de defesa.

A escrituração contábil deve retratar o registro dos fatos administrativos e somente constitui prova a favor da empresa quando tem amparo em documentação hábil e idônea, necessária à comprovação dos assentamentos que nela se fazem.

À pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, incumbe manter contabilidade na forma das leis comerciais e fiscais, e, aí, na contabilidade, o lançamento que for efetuado deve conter as características principais dos documentos ou papéis que lastreiem a escrituração, os quais não de ser conservados em boa ordem até a prescrição pertinente aos atos comerciais, como dispõem os artigos 2º e 5º do Decreto nº 64.567, de 22.05.1969, regulamento do Decreto-lei nº 486, de 03.03.1969.

A postulante escriturou, a crédito dos seus acionistas Telmo Barreto, Teodato Barreto e Telmo Barreto Júnior, importâncias destinadas à subscrição de ações e também sob a intitulação de suprimentos. A ela incumbe comprovar que os recursos têm uma origem indiscutível, situada fora das suas próprias fontes de receita. E mais, compete-lhe demonstrar que tais recursos lhe foram efetivamente entregues. Para isso, deve possuir documentos adequados, que sejam contemporâneos com os fatos apontados como tendo dado origem aos recursos havidos por supridos e que estes realmente deram entrada no caixa, mediante a exibição de provas convincentes de que eles se transferiram para o seu patrimônio.

O certo é que a prova da origem dos recursos antecede a da efetividade da entrega do numerário. A comprovação dupla: a des-

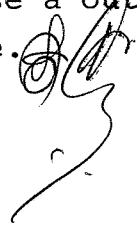
Acórdão nº 101-74.318

ta, isto é, a da efetividade da entrega do numerário, embora se possa afigurar uma consequência daquela, atinente à da origem dos recursos, não pode, nem deve, ficar dispensada da exibição de documentos que dê conta de que os recursos se transferiram de um patrimônio para outro.

Nesta linha de raciocínio, jurisprudência antiquíssima se firmou no decorrer do tempo através de inumeráveis pronunciamentos administrativos e judiciais, sendo até de lembrar que a CIRCULAR MINISTERIAL nº 18, de 09.05.1946 (D.O.U. de 11.05.1946, página 6997) dá conta de que os créditos feitos a sócio ou acionista de sociedade, a titular de empresa individual e a pessoas ligadas a quaisquer delas, devam ser comprovados por meio de documentação com a qualidade ou natureza da transação da qual se originaram as importâncias creditadas, inclusive com a apresentação de prova documental que indique a efetividade da entrega do numerário por qualquer das pessoas enunciadas, de modo a ficar plenamente esclarecida a transferência dos recursos do patrimônio do indigitado supridor para o patrimônio da pessoa jurídica.

Os reiterados pronunciamentos jurisprudenciais porque influíssem no ânimo do legislador, acabou por vir constar em da norma específica do art. 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, alterado pelo art. 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.1978 (art. 181 do RIR/80), não implicando isso em se ter que a exigência de comprovação a respeito da origem do numerário e da efetividade da entrega dos recursos utilizados como suprimentos somente seja cabível a partir do advento dos citados decretos-leis.

Como não há geração espontânea de dinheiro subentende-se que deva preexistir à entrega do numerário creditado a realização de uma operação ou de um negócio jurídico, com antecedência imediatamente próxima à entrega, de onde o beneficiado obteve o valor registrado a seu crédito e como o citado valor se transmitiu ao patrimônio da empresa. Diligencie-se, pois, na apresentação de documento que comprove qual foi a transação antecedente e depois faça-se a outra prova de que a entrega do numerário se realizou efetivamente.



A prova há de ser, portanto, idônea, objetiva e precisa em dados ou elementos coincidentes em data, qualidade e valores, de maneira a ficar plenamente satisfeita a indagação fiscal, quanto à origem das importâncias creditadas e à efetividade da entrega do numerário.

Ao fisco cabe exigir que se evidencie a realidade dos créditos que se vão acrescentando ao patrimônio dos contribuintes; a estes incumbe desfazer dúvidas, comprovando as fontes das quais promanam as importâncias creditadas e onde teriam sofrido o gravame do imposto porventura devido ao Estado ou se elas advêm de rendimentos não tributáveis.

É assim lícito ao fisco perquirir a realidade dos créditos feitos a titulares, sócios ou diretores de empresa, firmas ou sociedades, ou a parentes ou afins de quaisquer deles, em nada influenciando que tais créditos sejam efetuados sob a forma de suprimentos, de aumento de capital em dinheiro ou de outra designação equivalente.

Ao contribuinte compete, por conseguinte, dissipar dúvidas, mediante prova documentada que revele íntima conexão de cada importância creditada com o ato ou fato sobre o qual pairam as suspeitas fiscais, não se lhe permitindo esquivações com alegações subjetivas, genéricas e imprecisas com a finalidade de evitar o desenvolvimento do processo indiciário.

Não ilide, portanto, a prova indiciária do fisco, a alegação de que o valor creditado tem base na declaração de rendimentos e de bens do beneficiado, pois isso equivale dizer que a origem dos recursos está na capacidade econômica do titular do crédito.

Capacidade econômica, por si só, é prova ineficaz, por quanto assim se deixa de oferecer o que interessa: a procedência certa e incontestável do numerário e a natureza precisa da operação antecedente que deu ensejo à entrega da importância creditada, mediante dados irrefutavelmente coincidentes.



Acórdão nº 101-74.318

Essa prova compete ao contribuinte produzir, pela possibilidade, melhor do que a do fisco, de ter o titular do crédito ciência da operação que teria praticado, transformando os recursos particulares da capacidade econômica em disponibilidade financeira, de modo a poder convencer que a origem dos recursos recebeu comprovação adequada.

É sabido que uma vez organizada a pessoa jurídica há necessidade do elemento humano para acioná-la, sem o que tende ela à extinção, daí por que os seus titulares, sócios ou dirigentes ao gerir-lhe os negócios podem reduzir-lhe os lucros em proveito próprio.

Assim, é insuscetível de ilidir a autuação fiscal a alegação de que a pessoa jurídica é distinta da pessoa dos titulares, sócios, diretores ou parentes e afins de quaisquer deles, para julgar-se a empresa desobrigada de provar o ato do qual originaram as importâncias creditadas por suprimentos, aumento de capital em dinheiro ou semelhantes.

A essa alegação é oponível o vínculo comum, existente entre a firma ou sociedade e os próprios titulares, sócios ou diretores, o qual, podendo entrelaçar as transações mercantis da pessoa jurídica com determinadas operações realizadas em nome particular de cada uma daquelas pessoas antes enunciadas, dá ensejo a que se desviem lucros ou rendimentos tributáveis, por falta de contabilização da receita correspondente.

Não há, pois, como obscurecer o nexo de causalidade que, vinculando as pessoas físicas de cada um daqueles titulares, sócios ou diretores às respectivas empresas ou pessoas jurídicas, não deixa a contribuinte furtar-se da apresentação de documento hábil que comprove, plenamente, a fonte de onde provieram as quantias creditadas.

As citadas pessoas físicas, em princípio, tanto faz que os resultados das operações mercantis da empresa, de que participam, lhes sejam adjudicados sob a forma de lucros ou de créditos por

Acórdão nº 101-74.318

suprimentos, aumento de capital e semelhantes. Medidas, porém, as vantagens do recebimento sob a forma de crédito, em detrimento da de lucros, não vacilam em optar pela de crédito, sob a designação de suprimento, aumento de capital ou análogos, com reais proveitos, em razão de afastar a incidência do tributo sobre efetivos lucros da pessoa jurídica.

Inoperante se tem, pois, o argumento de que a comprovação quanto à origem dos valores creditados é da exclusiva competência das pessoas físicas, mesmo tomando por base decisão proferida quanto à empresa Norte Gás Butano S.A., como cita a defesa. Sobreleva assinalar que de uma decisão apenas se aproveitam os participantes da relação jurídica, pois somente estes se vinculam e não terceiros como pretende a recorrente, conforme determinam os artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529, de 21.01.1974, vedando a extensão administrativa dos efeitos de decisões contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo e ordinário, para salientar que tais decisões produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

O indício da omissão de receita está exatamente na falta de comprovação da operação realizada em antecedência próxima à data dos créditos, da qual se originaram os recursos supridos e da ausência de outra prova que confirmasse a efetividade da entrega das importâncias, de modo a não se duvidar da transferência delas para o patrimônio da pessoa jurídica, na qual se acham escriturados os suprimentos e os valores da subscrição de ações.

Partindo da prova indiciária, o fisco ao executar a sua tarefa e se encontrando perante a alternativa de o contribuinte querer e não poder, ou poder e não querer, o que juridicamente vem dar no mesmo, prestar contraprova idônea e precisa, ou ainda que a ofereça preñhe de dúvidas, porque deixa de indicar minúcias quanto à origem do numerário utilizado, procurando de uma ou de outra maneira dela esquivar-se, seja como for, sobressai dessas hipóteses a invalida

de jurídica da contraprova ~~quer~~ por inexistência quer por insuficiência. Então, aqueles indícios, de que o fisco se serviu inicialmente e por inexistir geração espontânea de capital, acabam ganhando corpo, gerando-se a convicção de estar-se diante de rendimentos obtidos na própria fonte interna da empresa, por ser certo que o numerário tem uma origem que a pessoa jurídica persevera em não explicar convenientemente.

O dizer simples e genericamente que as importâncias levadas a crédito dos acionistas Telmo Barreto e Teodato Barreto tiveram o objetivo de amortizar empréstimos a eles concedidos, não implica em comprovar especificamente a origem das quantias creditadas nem a efetividade da entrega do numerário. Também a simples alegação de que a importância de Cr\$ 2.220.000,00 provém de transações particulares do acionista Telmo Barreto por venda de algodão e gado bovino, de suas propriedades, além de ser mero falar só por falar, não é isso suficiente para justificar a origem e a efetividade da entrega da citada importância, em virtude da falta de apresentação de documentos comprobatórios hábeis e idôneos que minuciem a sua proveniência e transferência para o patrimônio da recorrente. E na ânsia de falar só por falar, o desnorreamento da defesa chegou a tal ponto de dizer que, em relação ao exercício de 1978, a decisão, acolhendo parte das razões apresentadas, considerou comprovada a origem e efetividade dos suprimentos realizados pelos acionistas Telmo Barreto e Teodato Barreto, quando, em realidade em nome deste último não houve autuação de nenhum suprimento, no mencionado exercício (cotejem-se as folhas nº 72 e 305).

Mais uma vez tergiversou a defesa com argumentação pobre no sentido de esquivar-se do oferecimento de prova inequívoca a respeito da origem dos recursos e da efetividade da sua entrega, ao alegar, a fls. 89/90, que diante do princípio elementar em contabilidade de que em contas-correntes existirão sempre créditos e débitos e do encontro destes com aqueles estaria atendida a exigência fiscal.

Conquanto os registros feitos em contas-correntes esteja sujeito a uma constante movimentação, tanto a débito quanto a crédito

crédito, não possuem eles efeito comprobatório da efetividade da entrega do numerário, para que se deixe de realizar a comprovação quanto à origem dos recursos que deve ser concomitante com os créditos efetutados. Semelhante condição se acha corroborada, sob os aspectos da legislação peculiar à escrituração contábil, dado que a citada comprovação deve basear-se em documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos administrativos ocorridos na empresa.

Claro que a alegação da defesa é improfícua, pois se apenas com semelhante alegação prosperasse o entendimento de que os suprimentos de numerário dispensariam a necessidade de comprovação de les, com base em documentos idôneos e coincidentes, quanto à origem e efetividade da entrega dos recursos utilizados, a omissão de receita teria portas escancaradas a toda sorte de infrações, sem nenhuma consequência fiscal. A prevalecer a opinião da defesa, seria isso um convite à ocultação de receitas obtidas.

Competindo, enfim, ao contribuinte documentar tintim por tintim, a natureza dos créditos por suprimentos, quanto à origem dos recursos e à efetividade da entrega do numerário, evidentemente se tudo tivesse ficado esclarecido, a posição ocupada pelo fisco não seria das mais confortáveis. Entretanto, nada de repreensível se lhe pode imputar pela cobrança que está promovendo, porquanto a culpa é do próprio contribuinte, que não quis ou não pôde (o que é sem hesitação o mais certo) esclarecer dúvidas e desfazer as suspeitas fundadas do fisco.

Cumprе registrar, antes de entrar em considerações acerca do excesso de remuneração dos dirigentes, pretendido como despesa pré-operacional, somente quanto ao excedente atribuído ao diretor Sebastião Figueiredo da Silva, embora haja excedentes de remuneração de outros dirigentes, sendo de salientar que a hipótese dos autos trata de empresa que já se encontrava instalada e em franca atividade, apresentando resultados positivos tributáveis. Não se cogita, pois, de empresa em fase de instalação e sim já organizada.

As normas reguladoras do imposto de renda, ao dispor a maneira como a dedução da despesa pode ser aceita, estabelecem con-

dições para a sua admissão. Se não observados os requisitos para aceitação da despesa como dispêndio dedutível, a consequência lógica é a rejeição dela, por não se conter na medida da lei.

O artigo 179 do RIR/75, caracteriza como operacional a despesa relativa à remuneração dos sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, assim como à dos titulares das empresas individuais, desde que a retribuição se contenha dentro dos limites fixados nos parágrafos em que se desdobra o referido dispositivo regulamentar. Dá, pois, para entender que o excedente ao limite de remuneração, não é, por definição legal, considerado despesa operacional.

A mesma característica de ser a despesa operacional, ou não, quando a empresa já se acha em pleno exercício de atividades, a ela se comunica no caso de estar ainda a empresa em fase de organização. Não há, pois, razão para modificar-lhe a natureza, só porque a empresa esteja numa ou noutra fase, isto é, já operando ou ainda se implantando.

Logo, se a despesa não é operacional, deixa de ser dedutível e mesmo que a empresa se ainda estivesse porventura em fase de implantação, não seria isso suficiente para transformar a despesa não-operacional em operacional e assim vir considerá-la pré-operacional. O que é válido para despesas operacionais, válido há de ser para as despesas pré-operacionais, mas se as disposições legais não consideram operacionais despesas não permitidas ou que se deduzam além dos limites estabelecidos, não há como se possa considerá-las pré-operacionais, a não ser por manifesto contra-senso. Antes e acima de tudo isso, frise-se que também há em desfavor da pretensão o fato de que a empresa já estava, no exercício de 1977, em franca atividade quando atribuiu excesso de remuneração ao diretor Sebastião Figueiredo da Silva e bem assim excedentes de remuneração a outros dirigentes.

~~Se o excesso de remuneração do dirigente não é admitido, na disposição legal, como despesa operacional muito menos ele há~~

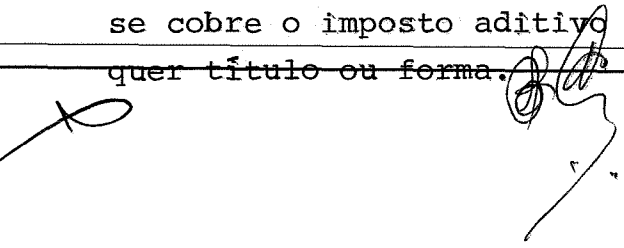
de ser despesa pré-operacional para receber o tratamento de que cogita a alínea "a", § 3º, artigo 196, do RIR/75. Não se cuida de despesa de organização pré-operacional ou pré-industrial, que possa ser amortizada no prazo estipulado no dispositivo citado, mas despesa indedutível, o que é outra coisa.

Mesmo que a espécie dos autos ocupasse debate em torno de gastos ocorridos antes do início das atividades, ou seja, em fase de instalação, ainda assim não seria lícito à empresa considerar o excesso de remuneração de dirigente, ou qualquer outro dispêndio que a lei não permita como custo ou despesa dedutível, como operacional para abatê-lo do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda.

A recorrente não discute a existência do excesso de remuneração dos dirigentes e antes até o confirma, mas apenas pretende que o excedente a respeito de um dos diretores seja admitido como despesa pré-operacional. E, repare-se, aos demais excessos de remuneração dos outros dirigentes a empresa concorda com a ação fiscal, dando-lhes, portanto, tratamento diferente daquele pretendido para o atribuído a Sebastião Figueiredo da Silva.

Acontece, porém, que a recorrente já havia superado a fase de implantação e estava no exercício de atividades, mas agora isso, ocorre que o excesso de remuneração dos dirigentes não é despesa dedutível e, por isso, não se pode compreendê-lo como despesa de organização, pré-operacional ou pré-industrial, pois somente em relação às despesas normais ou usuais, necessárias à atividade explorada e à manutenção da fonte produtora, consumidas na fase de implantação, pode a empresa dar-lhes registros em conta de ativo diferido para futuras amortizações.

O artigo 227 do RIR/75 determina que, além do imposto sob a alíquota de 30% de que trata o artigo 226 do mesmo regulamento, se cobre o imposto aditivo de 5% sobre os lucros distribuídos sob qualquer título ou forma.



Estando limitada pelos artigos 179, 180 e 183 do RIR/75 a retribuição mensal dos serviços prestados por sócios, diretores ou administradores de empresas, seja qual for a natureza jurídica destas os excedentes de remuneração acrescem ao lucro real para efeito de tributação à alíquota de 30%, como determina o artigo 222, alínea "b", do citado regulamento, e, ao mesmo tempo, são considerados lucros distribuídos sujeitos àquele imposto adicional de 5%. Da mesma forma, como lucros distribuídos se reputam as receitas omitidas através de suprimimentos não comprovados, porquanto, através destes, há ocorrência de distribuição de lucros.

Na hipótese dos autos houve, nos exercícios de 1977 e 1978, a existência de omissão de receita, mediante suprimimentos não comprovados, e de excesso de remuneração de dirigentes, com a consequente cobrança do imposto aditivo calculado sob a alíquota de 5%.

Ao afirmar que se trata de sociedade anônima de capital aberto, a defesa opôs a exigência desse imposto adicional o "Certificado de Registro de Emissão de Ações" (fls. 98), o que fôï rejeitado pela autoridade singular, quando declarou que esse documento não comprova aquela condição, sendo necessário para semelhante reconhecimento a apresentação de "Certificado de Sociedade de Capital Aberto" expedido pelo Banco Central do Brasil.

Na petição recursória, insiste a defesa pelo reconhecimento da condição de sociedade anônima de capital aberto fazendo uso de outra cópia do "Certificado de Registro de Emissão de Ações", agora anexada a fls. 339 e um ofício do Banco do Nordeste do Brasil SA. (fls. 340), deixando, destarte, de apresentar o indispensável certificado de sociedade de capital aberto ao qual o ato recorrido se refere.

Surpreende, porém, a contradição em que a recorrente cai, querendo que se lhe assegure a condição de sociedade de capital aberto, quando ela própria acusou, ao prestar as declarações de rendimentos de fls. 07, 11 e 15, entre as quais se incluem a dos exercícios de 1977 e 1978, em que o imposto adicional de 5% está sendo exigido, que a sua natureza jurídica é a de sociedade anônima de capital fechado.

A finalidade da lei, ao definir as várias figuras da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos é a de não permitir o favorecimento de determinadas pessoas ligadas ao comando da empresa, em detrimento da própria pessoa jurídica que elas dirigem. Dentre as figuras da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos se incluem os empréstimos concedidos a sócios, acionistas ou dirigentes da pessoa jurídica e a parentes e afins de quaisquer deles.

À pessoa jurídica não é vedado conceder-se empréstimo às pessoas indicadas na alínea "a", art.233, do RIR/75, desde que não se afronte a norma da alínea "g" do citado artigo. Nem mesmo a existência de lucros acumulados ou reservas não impostas por lei impede a concessão de empréstimos que a empresa faça aquelas pessoas, desde que satisfeitos os requisitos de os contratos de mútuos se revistam de forma escrita e obedeçam às demais condições legais.

Através da fórmula mágica dos empréstimos concedidos às pessoas mencionadas na alínea "a", art.233, do RIR/75, por financiamentos outorgados a Tecilda Barreto, Telmo Barreto e Teodato Barreto, a recorrente deixou de observar as disposições do artigo 233, alínea "g", incisos I e III, do RIR/75, ante a existência de lucros acumulados ou reservas não impostas por lei.

A existência de lucros acumulados em poder da pessoa jurídica concedente do empréstimo impõe a formalização de instrumento escrito, no qual devam ficar estabelecidas condições de juros, deságio, indexação ou correção monetária semelhantes aos empréstimos mais onerosos tomados pela pessoa jurídica ou, pelo menos, se fixem taxas de juros e demais encargos semelhantes às comumente utilizadas no mercado financeiro.

Em relação aos empréstimos concedidos aos acionistas Telmo Barreto e Teodato Barreto, a defesa juntou aos autos, a fls. 208/219, seis instrumentos escritos, três para cada um desses acionistas, firmados dois a dois, em 30.11.1974, 30.11.1976 e 30.11.1979, carentes de qualquer registro necessário à validade contra terceiros como explicam os Acórdãos nº 67.790, de 02.05.1975, e nº 111-00842, de

18.06.1976, sendo oportuno registrar que os contratos subscritos em 30.11.79 nenhuma significação tem no presente julgamento porque se referem ao exercício de 1980 e este exercício não foi objeto da ação fiscal a qual atingiu os anos-base de 1975, 1976, 1977 e 1978.

Além disso é também de assinalar-se que a ação fiscal abrangeu os exercícios de 1976 a 1979, e ao longo de qualquer deles, nenhum centil de juros foi calculado e tampouco registrado no último dia útil de cada mês e até nem sequer dentro dos respectivos exercícios.

Daí a procedência da observação feita pela autoridade julgadora de primeiro grau e que vale lembrar, quando disse:

"Ora, os contratos exibidos pela autuada não foram registrados no cartório de títulos e documentos, conseqüentemente, não podem fazer prova com relação à Fazenda Nacional. Além do mais, a cobrança dos juros (inciso II do artigo 233) que deveria ter sido feita e contabilizada dentro dos respectivos exercícios só o foi em novembro de 1979, após a vigência dos contratos. Acrescente-se, ainda, que a empresa não comprovou que os referidos encargos se assemelhavam aos mais onerosos tomados pela mesma. E ainda, que por onerosos se entende não somente a taxa como também o prazo para pagamento dos juros".

Diz a defesa que o contrato de empréstimo foi elaborado e assinado para valer entre as partes signatárias: empresa e acionista.

Com efeito, reconhece-se procedência à afirmativa. Os contratos de empréstimos realmente não atendem às exigências fiscais do art. 233, alínea "g", do RIR/75 e somente podem ser opostas às partes neles intervenientes — empresa e acionista.

A Lei nº 4.506, de 30.11.1964, ao estabelecer, pelo ~~artigo 72, inciso VII, as condições que se acham consubstanciadas no~~ artigo 233, alínea "g", do RIR/75, foi para que elas valessem perante o fisco. Assim, se elas não se respeitaram caracterizada ficou a

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.318

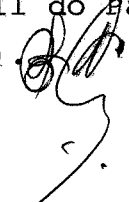
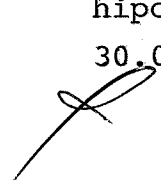
distribuição disfarçada de lucros ou dividendos dentro do figurino da lei fiscal.

A mais perfunctória exegese do dispositivo de que ora se cuida (art. 233, alínea "g" do RIR/75) induz que a figura nele esculpida demonstra que nenhum esforço de dialética será suficientemente hábil para ilidir a evidência da lei que, ao mencionar as condições a serem seguidas nos contratos de empréstimos concedidos pela pessoa jurídica a qualquer das pessoas enunciadas na alínea "a" do citado artigo, tem por endereço a oponibilidade de natureza especificamente fiscal.

Querendo obscurecer semelhante evidência, a recorrente, ela própria, faz o favor de desmerecer os seus contratos dos empréstimos que concedeu, mencionando-os furtiva, discreta, quase que envergonhadamente, para dizer que a validade deles entre as partes intervenientes é indiscutível, como se isso bastasse às exigências da lei. E para a validade fiscal? Nada!

É exatamente para esse síndrome que a lei diagnostica distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, se a pessoa jurídica possui lucros acumulados e ou reservas livres e concede empréstimos a sócio, acionista, dirigente ou participante em seus lucros e não há contrato de financiamento que produza validade dos empréstimos perante o fisco.

Na configuração da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos perante às disposições do art. 233, alínea "g", seu parágrafo 2º e alínea "f" do art. 234, todas do RIR/75, consideraram-se as importâncias mutuadas dos empréstimos concedidos, com inobservância das disposições regulamentares, até o limite dos lucros acumulados e ou das reservas de lucros, e perante às disposições do art. 233, alínea "a", do mesmo regulamento, levou-se em conta o excesso das importâncias mutuadas sobre o citado limite, que por se haverem esva~~ziado as contas de lucros acumulados e ou reservas livres, ocorreu a~~ hipótese esclarecida no item 3.II do Parecer Normativo CST nº 125, de 30.09.1975 (D.O.U. de 10.11.1975).



Acórdão nº 101-74.318

É de entender-se que, na conformidade do item 3 do Parecer Normativo CST nº 125/75, duas hipóteses devem ser consideradas na concessão de empréstimos a pessoas referidas na alínea "a", artigo 233, do RIR/75:

- I - Quando a pessoa jurídica dispõe de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei;
- II- Quando a pessoa jurídica NÃO dispõe de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei.

A primeira hipótese, constante do item 3.I, ocorreu até o limite dos lucros acumulados e ou das reservas livres, nos termos da alínea "g", art. 233, do RIR/75, como se examinou.

Debate-se, agora, a espécie de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos que se enquadra na segunda hipótese retro-mencionada, uma vez que os empréstimos concedidos pela recorrente acima dos limites dos lucros e ou das reservas livres fez com que a mutuante NÃO mais dispusesse de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei. A respeito dessa segunda hipótese, o item 5 do Parecer Normativo CST Nº 125/75 faz a seguinte exposição:

"5. Na hipótese prevista no item 3.II, por força do artigo 233, alínea "a", do RIR, o empréstimo deve ser contratado a taxas semelhantes às utilizadas no mercado financeiro. A fixação de juros, deságios, indexação ou correção monetária, em valores notoriamente inferiores aos de mercados, ensejará a caracterização destes, ou a sua diferença, como distribuição disfarçada de lucros".

Razões óbvias dão assim para compreender e justificar, nos exatos termos da alínea "a", artigo 233, do RIR/75, o ato recorrido.

Ali, no dispositivo regulamentar, se fala em bem ou direito sem nenhuma restrição, portanto, inespecificamente. O universo dos bens ou direitos, a que o dispositivo alude, não há dúvida, é genérico. Dentro dessa generalidade inclui-se a moeda, o dinheiro, o mais fundamental dos bens

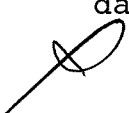
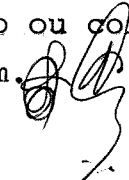
Acórdão nº 101-74.318

A moeda, por servir de mensuração da valia de qualquer bem ou direito, é tomada por medida padrão, com valor marcado por lei, como modelo oficial do preço que em todas as operações representa a avaliação do que estiver sendo transacionado.

Assim, se porventura, está sendo realizada uma operação de mútuo, em dinheiro, nela existe um custo da moeda tomada por empréstimo. Esse custo indica o preço corrente na praça, o qual se colhe da habitualidade das taxas de juros empregados no mercado financeiro de capitais.

Não importa, pois, que a recorrente não mais dispusesse de lucros acumulados e ou reservas livres, quanto ao valor vantagem dos empréstimos, que concedeu, sobre tais lucros ou reservas e que até se porventura não tivesse contraído empréstimo e, destarte, nem sequer houvesse pago juros a instituição financeira. Fato mais relevante do que isso, está em ela haver cedido um bem, ainda que temporário, do seu patrimônio, o dinheiro, a título gratuito, aos seus acionistas, quando estes, se houvessem recorrido a uma instituição financeira, teriam, como preço do dinheiro levantado em empréstimo, de pagar juros, deságio, indexação ou correção monetária, porquanto isso ocorreu com a recorrente quando se socorreu de numerário de estabelecimento bancário ou financeiro.

Por conseguinte, não tendo a recorrente cobrado, nos exercícios submetidos à ação fiscal, juros aos seus acionistas, nos moldes do preço corrente na praça, pelos adiantamentos do numerário que lhes concedeu, praticou operação "por valor notoriamente inferior ao de mercado", como salienta a parte final da alínea "a", artigo 233, do RIR/75, confirmando-se, também, a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos por essa outra hipótese. A notoriedade do valor inferior ao de mercado se vislumbra na gratuidade do empréstimo, nos exercícios de 1976 a 1979 que ficaram sob ação fiscal, durante os quais ocorreu imunidade de despesas para os acionistas mutuários, por não terem estes feito, no período examinado, nenhum pagamento de juros, deságio, indexação ou correção monetária à empresa concedente do mútuo da qual participam.



Acórdão nº 101-74.318

O fato econômico, juridicamente relevante, na figura da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, tem, pois, como realce deslocar um bem ou direito do patrimônio da empresa, diminuindo-lhe o resultado contábil, em benefício do sócio, acionista, dirigente ou pessoa ligada. A transferência do bem ou direito ocorre ou sem ônus para o beneficiado ou por preço a quem ao de mercado.

A partir de 1º de janeiro de 1978, a distribuição disfarçada de lucros se acha regida, desde então, pelos artigos 60 a 62 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, consolidados nos artigos 367 a 374 do Regulamento anexo ao Decreto nº 85.450, de 04.12.1980.

A responsabilidade tributária decorrente da distribuição disfarçada de lucros passou a ser atribuída às pessoas físicas dos beneficiados, nos termos do artigo 62, §§ 1º a 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 371 a 374 do RIR/80), às quais se imputam também a obrigação de pagar o imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica.

Tipificada, como se encontra na espécie dos autos, a existência da distribuição disfarçada de lucros, em face do entendimento exposto, é imperioso dizer que não se afigura correta, em relação ao exercício de 1979, imputar-se responsabilidade tributária à empresa recorrente, uma vez que a legislação fiscal de regência estabeleceu que o imposto, multa e demais encargos legais devidos pela pessoa jurídica, devem ser satisfeitos pelas pessoas físicas beneficiadas, com recursos próprios, o que está também em consonância com o art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).

A legislação de regência do imposto de renda sujeita o resultado do exercício à comprovação por meio de escrituração idonea e precisa, baseada em documentos que justifiquem a legitimidade dos registros contábeis. Comprovação que fique por fazer-se de maneira cabal, dá direito ao fisco de proceder a lançamento sobre as im-

portâncias não habilmente esclarecidas. Não basta, por exemplo, que a

Acórdão nº 101-74.318

despesa esteja apenas contabilizada e que se diga tão-somente que ela é necessária à atividade explorada, no desenvolvimento das operações, e também à manutenção da fonte produtora. Assim, não é suficiente a legar que ela seja insignificante em comparação com a receita obtida, quando a lei não estabelece nenhum limite para a sua aceitação. É necessário, antes e acima de tudo, que ela seja devidamente comprovada me diante documento adequado. Se a empresa não oferece prova inequívoca e concreta do custo ou da despesa, não lhe é permitida a dedução. O documento probatório há de conter pormenores de forma a relacionar, indiscutivelmente, o dispêndio (custo ou despesa) com a natureza da operação realizada e a identificar com exatidão a importância registrada.

Para aceitar-se, portanto, a dedução de determinada despesa é indispensável que ela fique documentadamente comprovada e guarde estrita conexão com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora, porquanto só a lei, como causa exclusiva da obrigação tributária, permite que, na formação do resultado do exercício, se computem, apenas, as despesas necessárias à obtenção da receita, desde que estejam devidamente comprovadas.

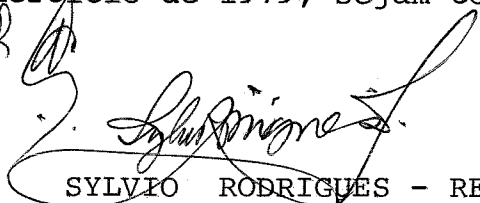
Não se deve esquecer que por ter personalidade singularmente autônoma, a obrigação tributária constitui uma espécie do gênero de um dever jurídico, de tal modo que as interpretações extensivas e outros processos usuais nos diversos ramos do Direito Positivo, ou têm aplicação restrita ou se vedam no Direito Tributário, impedindo que a dedução fique a critério de cada um em debatê-la ou por meio de recursos analógicos ou com fundamentos puramente genérico e subjetivos.

As normas tributárias não oferecem flexibilidade para que se admita a dedução das despesas de viagem e locomoção, uma vez que nenhuma comprovação foi apresentada e nem sequer relatório, baseado em documentos de terceiros que pormenorizasse os negócios que teriam sido realizados em benefício da empresa por decorrência das tais despesas de viagem e locomoção.



Acórdão nº 101-74.318

Por todo o exposto, o relator vota por se prover, em parte, o recurso, a fim de que o imposto, multa e demais encargos legais devidos pela pessoa jurídica, decorrente da incidência tributária sobre as importâncias da distribuição disfarçada de lucros, relativos ao exercício de 1979, sejam cobrados das pessoas físicas beneficiadas.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.