



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 06 de julho de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.436

Recurso nº - 85.006 - IRPJ - EXS: 1977, 1979, 1980 e 1981

Recorrente - CIDADE DOS PNEUS LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA - PR

IRPJ - POSTERGAÇÃO - A postergação do pagamento do imposto, para exercício posterior ao em que seria devido, por motivo de redução indevida do lucro real no exercício de competência, sujeita a pessoa jurídica a complementar o encargo tributário com correção monetária e juros de mora pelo prazo em que ocorreu o retardamento no recolhimento do tributo.

CRÉDITOS INCOBRÁVEIS - A baixa dos títulos de crédito, quando não resgatados em seu vencimento, somente é admissível, se esgotados todos os recursos de cobrança, esta não logra sucesso.

SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os créditos feitos, a título de suprimentos de caixa, a sócios, dirigentes ou titulares de empresa, ou a pessoas ligadas a quaisquer deles, não dispensam o oferecimento de documento comprobatório, no qual haja elementos coincidentes em datas e valores, que demonstrem terem os recursos utilizados procedência outra que não em operações da própria empresa e que tais recursos ingressaram efetivamente no patrimônio da firma ou sociedade.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - INSUFICIÊNCIA - ATIVO PERMANENTE - Correção monetária feita com insuficiência nas contas do ativo permanente provoca uma diferença a menos, na determinação do lucro real, em importância igual à da insuficiência.

REMUNERAÇÃO DE SÓCIOS OU DIRIGENTES - A existência de um registro contábil, que

Acórdão nº 101-73.436

englobe remuneração "pro labore" de vários meses, não vulnera as disposições legais, se observadas as condições de se tratar de importância mensal invariável, antes determinada, e que corresponda à efetiva prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIDADE DOS PNEUS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a importância de Cr\$ 480.000,00, no exercício de 1981.

Sala das Sessões (DF), em 06 de julho de 1982

AMADOR, OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: - 9 JUL 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO VELLOSO e LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0980-06.114/81-60

RECURSO N.º: 85.006

ACÓRDÃO N.º: 101-73.436

RECORRENTE: CIDADE DOS PNEUS LTDA.

R E L A T Ó R I O

CIDADE DOS PNEUS LTDA., empresa estabelecida na capital do Estado do Paraná, após obter do Delegado da Receita Federal em Curitiba deferimento parcial na petição impugnativa com que contestara a cobrança do crédito tributário consignado no Auto de Infração de fls. 101/103, lavrado quanto aos exercícios de 1977, 1979, 1980 e 1981, mediante petição recursória de fls. 334/338, prestada com guarda do prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 6.3.72, prossegue demandando a tributação residual das importâncias remanescentes em litígio sob as seguintes capitulações:

1a. — Imobilização escriturada com custo de mercadorias — Exercício de 1977:

A recorrente adquiriu, no período-base do exercício de 1977, um veículo Chevrolet, tipo camioneta C-1404, registrando como custo de mercadorias (fls. 4). O veículo foi baixado, em 31.10.80, por venda tendo a interessada lançado, nessa ocasião, o valor de Cr\$ 63.000,00, pelo qual o adquirira, a crédito da conta "Despesas Financeiras Líquidas", como recuperação de despesas (fls. 148).

A exigência fiscal se baseia no artigo 6º, § 5º, do

Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, para cobrança dos acréscimos legais correspondentes à postergação para o exercício de 1981 do imposto devido no exercício de 1977 (fls. 321).

O inconformismo da defesa, quanto à cobrança dos acréscimos, com relação ao exercício de 1977, é o de que não seria justa a exigência, porque regularizara espontaneamente a situação, recolhendo o imposto devido, antes da ação fiscal.

2a. — Baixa de duplicatas consideradas incobráveis sem terem sido esgotados todos os recursos de cobrança:

Após o ato recorrido, quando se observou, em relação a cada devedor, o limite mínimo, em que se dispensa o esgotamento dos recursos para cobrança (art. 221, § 7º, do RIR/80 ou artigo 167, § 6º, do RIR/75), o qual corresponde a Cr\$ 2.600,00, Cr\$ 3.700,00 e Cr\$ 6.000,00, respectivamente, para os exercícios de 1979, 1980 e 1981, permaneceram sob tributação, na ordem dos exercícios indicados, as importâncias de Cr\$ 48.107,00 (fls. 5 e 329), Cr\$ 38.343,00 (fls. 7) e Cr\$ 72.067,00 (fls. 14).

Alegando que a cobrança judicial implicaria em maiores despesas com a contratação de advogados ou empresas especializadas e também com custas e demais dispêndios inerentes, para se chegar a conclusão de que os devedores se encontram em lugares incertos, ou não sabidos, ou de que não possuem bens para saldar as dívidas, a defesa, após assim se expressar, quer que se dê como irrisórios os valores lançados em despesa em cada um dos citados exercícios.

3a. — Omissão de receita operacional — Suprimentos de caixa — No tas fiscais de venda não registradas:

De acordo com os quadros demonstrativos nºs 3, 6 e 11 (fls. 6, 11 e 17), referentes a suprimentos de caixa em nome dos sócios, e nºs 7, 12 e 13 (fls. 12, 18 e 20/21), estes como sen do de notas fiscais de venda não registradas, a peça propedêutica



Acórdão nº 101-73.436

da autuação descreve a ocorrência de infrações sob a capitulação de omissão de receita operacional. Apesar de haver sido indicada ausência de registro contábil de notas fiscais de vendas, relacionadas nos quadros demonstrativos nºs 7, 12 e 13, somente as importâncias dos suprimentos de caixa se sujeitaram, sob a capitulação em epígrafe, à incidência tributária, mediante a justificativa de que não foram comprovadas a origem dos recursos utilizados e a efetividade da entrega do numerário. A justificativa de tributarem-se apenas as importâncias dos suprimentos de caixa foi dada por serem elas maiores do que as das notas fiscais não registradas.

Tendo em vista que o ano-base de cada exercício social da empresa abrange o período que vai de 1º de novembro a 31 de outubro do ano seguinte, após o ato da autoridade monocrática julgadora, as importâncias dos suprimentos remanescentes assim se apresentam debaixo dos seguintes nomes, na conformidade do quadro abaixo:

Nomes e datas	Exercício 1979	Exercício 1980	Exercício 1981
a) Pérola Achterman Weniger:			
31.10.78	314.831,54	-	-
30.6.79	360.000,00		
31.7.79	483.783,04		
31.10.79	<u>677.420,18</u>		
Soma	<u>1.521.143,22</u>	-	1.521.143,22
31.1.80	1.000.000,00		
30.6.80	803.052,09		
31.7.80	<u>150.000,00</u>		
Soma	<u>1.953.052,09</u>	-	1.953.052,09
b) Mauro Paciornik:			
30.11.78	1.220.000,00		
31.12.78	545.000,00		
31.1.79	800.000,00		
31.5.79	558.133,97		
30.6.79	540.000,00		
31.7.79	836.780,30		
30.9.79	<u>500.000,00</u>		
Soma	<u>4.999.914,27</u>	-	4.999.914,27

Acórdão nº 101-73.436

<u>Nomes e datas</u>	<u>Exercício</u> <u>1979</u>	<u>Exercício</u> <u>1980</u>	<u>Exercício</u> <u>1981</u>
Mauro Paciornik:			
31.12.78	2.200.000,00		
31.3.80	500.000,00		
30.4.80	293.000,00		
31.5.80	<u>1.250.000,00</u>		
Soma	<u>4.243.000,00</u>	-	4.243.000,00
c) Chulamit Achterman Pa- ciornik:			
31.10.79	-	120.398,59	-
d) José Weniger:			
31.10.79	-	830.854,43	-
30.4.80	-	-	<u>100.000,00</u>
TOTAIS	<u>314.831,54</u>	<u>7.472.310,51</u>	<u>6.296.052,09</u>

Na petição de recurso, a defesa faz comentários a respeito dos suprimentos, em nome de Mauro Paciornik, registrados em 30.11.78, que inicialmente era de Cr\$ 1.920.000,00 e se reduziu para Cr\$ 1.220.000,00, em 31.12.78, de Cr\$ 545.000,00, em 31.1.79, que antes era de Cr\$ 2.405.251,16 e se converteu a Cr\$ 800.000,00, em 30.9.79, originalmente de Cr\$ 950.000,00 e passou a Cr\$ 500.000,00, em 31.12.79, anteriormente de Cr\$ 6.700.000,00 e se tornou em Cr\$ 2.200.000,00, e, em 31.12.80, no valor de Cr\$ 1.250.000,00; sob o nome de Pérola Achterman Weniger, contabilizados, em 31.1.80, pelo valor de Cr\$ 1.000.000,00, e, em 31.7.80, de Cr\$ 150.000,00; e, por fim, em nome de Chulamit Achterman Paciornik, em 31.10.79, na importância de Cr\$ 120.398,59, trazendo à colação os extratos bancários de fls. 349/59 e 351 do Banco Lar Brasileiro S/A e Banco do Estado do Paraná S/A, e a fls. 352, xerocópia da folha 371 do livro Diário, com operações relativas a dezembro de 1979, a qual já se encontrava a fls. 150, quando do oferecimento da petição impugnativa. Quanto aos demais suprimentos nenhuma prova faz, acrescentando que, em razão de haver o sócio Mauro Paciornik falecido em março de 1981, porque respondia ele pela parte maior dos suprimentos, tem havido dificuldade de obter comprovação

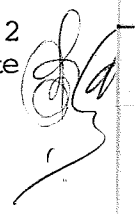
individual. Aduz, ainda, que a efetividade da entrega do numerário não pode ser contestada, por ter sido na contabilidade da empresa que o fisco encontrou os suprimentos. Cita o Acórdão nº 102-17.142 da Segunda Câmara e menciona que há entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que provada a origem de 90% dos depósitos bancários, considera-se o todo comprovado, não se tributando os 10% faltantes (Acórdão nº CSRF/01-0.071).

4a. - Correção Monetária do Balanço - Contas do Ativo Permanente corrigidas com insuficiência:

Na conferência da correção monetária do balanço do período-base de 1.11.78 a 31.10.79, exercício de 1980, quanto ao ajuste de valores de contas do ativo permanente, apurou a fiscalização a insuficiência de Cr\$ 872.390,56 (fls. 8). Essa insuficiência, por sua vez, corrigida monetariamente no exercício seguinte, ou seja, na ocasião do balanço compreensivo do período-base de 1.11.79 a 31.10.80, veio gerar a diferença a menos, no valor de Cr\$ 477.633,84, que se mantém dentro do montante de Cr\$581.896,75, considerado como insuficiência de correção monetária relativa ao exercício de 1981 (fls. 16).

Na petição impugnativa, a defesa apenas questionou o fato no sentido de dizer que a inclusão da insuficiência, de Cr\$ 872.390,00 na base de cálculo do valor tributável do exercício seguinte, implicaria também em levar-se em conta que, se aquela insuficiência apurada no exercício de 1980 tivesse sido convenientemente registrada, ela teria acarretado um aumento em igual importância no resultado do exercício e conseqüentemente no patrimônio líquido, de forma que a diferença da correção monetária, no exercício de 1981, sobre a mencionada insuficiência nos valores corrigíveis do ativo se anularia com a correção monetária do patrimônio líquido sobre a mesma importância. Isso foi dito pela defendente com estas palavras, às fls. 123/124:

"De acordo com o constante nos itens 3.2 e 4.3 do Auto de Infração, é exigido da Impugnante



para o ano-base de 1979, exercício de 1980, o valor tributável de Cr\$ 872.390,56, e para o ano-base de 1980, exercício de 1981, o valor tributável de Cr\$ 581.896,00, sob o fundamento de insuficiência de correção monetária de algumas contas integrantes do ativo permanente.

Admitindo, para argumentar, que o critério pudesse ser aceito, quanto aos erros na correção monetária.

Não concorda, no entanto, com a inclusão do valor tributável apurado para o ano-base de 1979, exercício de 1980, Cr\$ 872.390,00, na base de cálculo do valor tributável apurado para o ano-base de 1980, exercício de 1981, pois se aquele valor tivesse sido contabilizado corretamente dentro do ano-base de 1979, a sua contra-partida se daria como receita de correção monetária na conta de resultado do exercício.

Em acontecendo isso, tal valor de receita comporia o Patrimônio Líquido do exercício seguinte e teria correção monetária aos mesmos índices, valendo dizer, a correção do ativo seria equivalente à correção do Patrimônio Líquido, não trazendo consequências nenhuma ao lucro líquido do exercício, e conseqüentemente ao próprio lucro real.

Realmente, há, nestes casos que se compensar os efeitos inflacionários, pois se o ativo permanente não aumentou em Cr\$ 872.390,00 em 31.10.1979, igualmente a receita não contabilizada em idêntico valor está deixando de ser considerada no Patrimônio Líquido, para efeitos de correção monetária.

Do contrário, resta evidente que estará havendo dupla tributação e penalização, motivadas, substancialmente, por um mesmo fato." (Grifos do original.)

Atendendo as ponderações da defesa, a autoridade julgadora de primeiro grau excluiu da tributação a parcela de Cr\$ 477.633,84 que corresponde, no exercício de 1981, à correção monetária do valor de Cr\$ 872.390,00, quando disse:

"... por uma questão de lógica e justiça é válido que, ao considerarmos um acréscimo de Cr\$ 872.390,00 no ativo permanente, também levemos em conta sua contra-partida. Exclui-se, pois, do quadro demonstrativo nº 10 a parcela de Cr\$ 477.633,84, relativa à correção monetária do valor de Cr\$ 872.390,00" (fls. 325).



Acórdão nº 101-73.436

Na petição de recurso, a defesa se pronuncia alegando, a fls. 346:

"Quanto à correção monetária efetuada a menor, com parte já expurgada pela r. decisão, a recorrente reporta-se às razões expendidas na impugnação, pedindo o seu reexame, posto que ainda não convenientemente analisadas."

5a. — Remuneração dos sócios:

A empresa efetuou, em 31.10.80, quando encerrou balanço base do exercício de 1981, um lançamento contábil, creditando, em contas-correntes, a cada um dos quatro sócios, importância de Cr\$ 15.000,00 por mês, como remuneração pelo valor de fevereiro de 1980 a outubro de 1980, acumulada em Cr\$ 540.000,00 (fls. 15).

Dizendo tratar-se de mero lapso da contabilidade, em haver deixado de creditar mês-a-mês a remuneração dos sócios, a defesa argumenta que o registro contábil, feito de uma só vez, se destinou a corrigir um esquecimento e que a prevalecer o procedimento fiscal implicaria em não admitir que a empresa não tivesse despesa com a sua administração. E adianta que a orientação fazendária tradicional é no sentido de não poder a remuneração ser reajustada ou complementada no encerramento do exercício, pois perderia assim a característica de fixa e mensal, salientando, ainda, que, nos meses precedentes a fevereiro de 1980, em novembro e dezembro de 1979 e janeiro de 1980, que complementam o período-base do exercício de 1981, foi paga, por mês, a cada um dos quatro sócios, a retribuição de Cr\$ 15.000,00, no total, portanto, de Cr\$ 60.000,00 mensais.

No ato decisório da autoridade singular, após salientar que o período-base não corresponde ao ano civil e tecer comentários que a declaração de rendimentos do exercício de 1981 fora entregue com resultado negativo (fls. 98v.), deveria levar em consideração o limite mínimo individual determinado em função da tabela do desconto do imposto na fonte, se deferiu, em

Acórdão nº 101-73.436

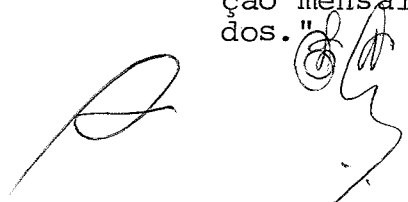
parte, a petição impugnativa, reduzindo-se a importância tributada a Cr\$ 480.000,00, quando assim ficou expresso:

"É importante salientar que o período-base não corresponde ao ano-civil; portanto, o exercício de 1981, em que houve autuação de excesso de remuneração, abrangeu os meses de novembro/79 a outubro/80. Levando em consideração que a declaração de rendimentos havia sido entregue com resultado negativo (vide fls. 98v), deveria a empresa adicionar ao resultado a parcela excedente ao limite individual de Cr\$ 7.500,00 para cada dirigente, relativo aos meses de novembro e dezembro de 1979, pois era de Cr\$ 7.500,00 o limite mensal para retiradas em 1979, face à apresentação de prejuízo (§ 3º, artigo 236 do RIR/80); portanto já existia um excesso de Cr\$ 60.000,00, correspondente aos quatro dirigentes, naqueles dois meses do ano. Contudo, em que pese não ter sido feita qualquer restrição àquele período, a anomalia ficou superada com a superveniência de fatos que deram composição ao novo resultado do exercício apurado pela fiscalização e que, agora, resulta parcialmente mantido.

O artigo 236 do RIR/80 estabelece que a remuneração a dirigentes deve ser mensal e fixa. Levando em conta que o crédito de Cr\$ 540.000,00 em favor dos dirigentes ocorreu no dia 31.10.80 e sendo 4 os administradores, somente Cr\$ 60.000,00 (4 x Cr\$ 15.000,00) correspondentes ao mês de outubro/80 podem ser admitidos como despesa operacional, perdurando a diferença de Cr\$ 480.000,00 sujeita a tributação, por extravar os limites legais, conforme dispositivo já citado e o disposto no Parecer Normativo CST nº 48/72, que constitui norma complementar na legislação."

Na petição de recurso, a defesa cita o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contrário ao ato recorrido, expondo a ementa do Acórdão nº CSRF/01-0.121:

"RETIRADA A TÍTULO DE PRO LABORE: debitada em conta de despesas gerais, através de lançamentos contábeis periódicos ou ao final do ano-base, abrangendo o período ou o ano como um todo. Admite-se sua dedutibilidade quando, inobstante a ocorrência desse fato, corresponda ela à remuneração mensal, preterdeterminada e por serviços prestados."

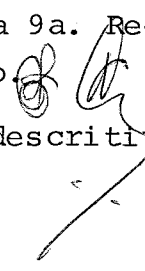
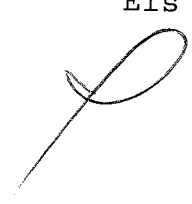


Outros fatos

Afora os fatos relatados sob cada um dos capítulos retromencionados, cabe ainda dizer:

- que a peça vestibular da autuação assinala, quanto ao exercício de 1980, a compensação do prejuízo declarado de Cr\$ 5.852.236,00 (fls. 94v.) e, em relação ao exercício de 1981, acréscimo da importância de Cr\$ 7.329.531,00, que foi indevidamente compensada como prejuízo na declaração de rendimentos (fls. 97v);
- que nenhuma objeção a defesa fez a respeito desse acréscimo, em razão da compensação indevida de prejuízo;
- que, em vista do limite de alçada (art. 719 do RIR/80 ou art. 525, § 2º, do RIR/75), o Delegado da Receita Federal em Curitiba ofereceu, em razão da decisão favorável, recurso de ofício ao Superintendente Regional da Receita Federal da 9a. Região Fiscal o qual lhe negou provimento.

Eis a parte descritiva.



V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator

Os direitos que tenham por objeto bens destinados a manter a inteireza da fonte produtora de rendimentos ou a prestar serviços à empresa, de modo a desenvolver-lhe as atividades econômicas, se registram em conta representativa do ativo imobilizado. Assim informa a Ciência Contábil.

A recorrente adquiriu, em 1976, uma camioneta, veículo que se destinaria a prestar-lhe serviços. Não observou, porém, normas de contabilidade, dando-lhe registro irregular como se fosse custo das mercadorias, que constituem os seus objetivos comerciais explorados.

Inquestionavelmente, omitiu o registro do veículo em conta do ativo imobilizado, acarretando reflexos à determinação do resultado do exercício de 1977, que ficou diminuído, indevidamente, de importância igual à do custo do veículo. Com esse procedimento o imposto de renda se reduziu, de forma irregular, em parcela correspondente.

O fato de haver sido o veículo baixado, em 1980, em virtude de venda, quando o valor correspondente ao custo se lançou em conta de receita transitável por crédito do resultado do exercício de 1981, não obscurece o atraso no pagamento do tributo e a circunstância de que antes da ação fiscal a recorrente já regularizara, contabilmente, a situação, não impede a cobrança dos acréscimos legais correspondentes à mora e correção monetária pela postergação do pagamento do imposto, que já era devido desde o exercício de 1977 (§§ 5º e 6º, art. 6º, do Decreto-lei nº 1.598/77).

A matéria em debate sob o tema da baixa de duplicatas, que a recorrente considerou incobráveis, não comporta grandes indagações. Sendo questão puramente objetiva, relacionada



exclusivamente à exibição de matéria de prova documental, o fato consiste apenas observar se a baixa dos valores se harmoniza com a disciplina do artigo 221, § 7º, do RIR/80 (art. 167, § 6º, do RIR/75).

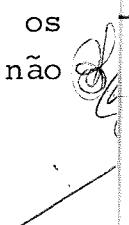
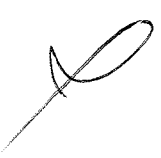
As disposições regulamentares dão a entender que a baixa dos títulos de crédito, quando o devedor se torna inadimplente no resgate de suas dívidas, somente é admissível no caso de insucesso, após esgotarem-se os recursos em ação de cobrança. Elas apenas excepcionam valores de certo limite, sobrelevando dizer que acima desse limite, no caso de baixa sem o esgotamento dos meios de cobrança, todos os haveres assim abatidos com inobservância das normas legais não se excluem da incidência tributária. Fora desse limite não se indaga de nenhuma outra circunstância, para que se tenham como irrisórios, como quer a defesa considerar, os valores lançados como despesas, por dívidas que ela reputou incobráveis.

Expurgados, como foram, os valores situados abaixo do limite legalmente estabelecido, a baixa, à que procedeu a recorrente, contempla simples ato a seu alvedrio. Não basta somente protestar duplicatas vencidas; há necessidade de outras provas de tentativas de recebimento dos créditos vencidos até esgotarem-se todos os meios legais de cobrança, mesmo os judiciais.

O mero aponte a protesto, e só isso, não é razão suficiente para se dar por incobráveis valores que se baixaram sem o uso de outros meios de cobrança. Além do aponte, mais alguma coisa é necessária ligada à execução da dívida.

Não impressiona o argumento da defesa, alegando que os créditos baixados se agravariam com despesas de cobrança e custas processuais, se porventura houvesse intentado recebê-los por via judicial.

A legislação fiscal, ao ordenar que se esgotem os recursos para cobrança dos créditos vencidos, é claro que não



deixou de prever que, se isso ocorresse, conseqüentemente haveria a realização de despesas e custas. Todavia, ela quer que tudo se faça para que a cobrança seja intentada de forma plena, uma vez superado, por devedor, o limite legal estabelecido. E se depois de todos os esforços, a cobrança ainda resultar nula, então, sim, a baixa se justifica.

O crédito pode não ser cobrado, porém que não o seja por desídia ou conveniência do credor, sob a alegação de que a execução seria antieconômica, querendo ir além do que a lei dispõe, para atingir valores maiores do que os do limite legal estabelecido. Se os valores dos títulos, embora superem o limite permitido, são tidos como irrisórios ou insignificantes na opinião da defesa, a ponto de espontaneamente admitir ser a cobrança judicial antieconômica, porque se agravaria com despesas e custas pertinentes, então que se disponha a empresa em optar por ônus menor com o pagamento do imposto de renda correspondente.

A necessidade de comprovar-se a origem das importâncias creditadas a sócio, a dirigente de sociedade e a titular de empresa individual e bem assim a pessoas ligadas a quaisquer deles, tem sido uma constante neste Órgão Colegiado. Nos debates aqui sucedidos, sempre se tem deixado bem evidenciada a necessidade de apresentar-se documentação que se correlacione com a qualidade ou natureza da transação da qual se originaram as importâncias creditadas por suprimento, aumento de capital em dinheiro ou por outro título, àquelas pessoas, inclusive de prova documental que indique a efetividade da entrega do numerário, de modo a ficar plenamente esclarecida a forma como ocorreu a transferência dos recursos para o patrimônio da pessoa jurídica suprida.

Cabe, pois, desde já refutar a alegação despiciêntíssima de que a efetividade da entrega do numerário não pode ser contestada, só porque os suprimentos foram encontrados na contabilidade da empresa.



Efetividade de entrega do numerário não se confirma só e simplesmente porque se encontram registros dos suprimentos na contabilidade da empresa ou sociedade.

Suponha-se que um sócio, ou qualquer das pessoas retromencionadas, faça uma retirada de sua conta bancária, particular, por exemplo, de Cr\$ 100.000,00, através de determinado cheque, para despesas de manutenção do lar ou de natureza pessoal, e, ao mesmo tempo, proceda a lançamento contábil, na sociedade ou empresa de que participa, creditando-se, a título de suprimento, do valor do mesmo cheque. Aí está, o registro contábil de suprimento foi efetuado e, por acaso, houve efetividade de entrega do numerário para que ela não se conteste?

O dizer que a efetividade da entrega do numerário não se pode contestar, porque os registros dos suprimentos se encontram na contabilidade da empresa, é afirmação apressada. A contabilidade recebe os registros que se lhe queiram anotar e até mesmo outros podem-se-lhe omitir. A recorrente omitiu, em sua escrituração contábil, receitas operacionais, caracterizada pela falta de registro de notas fiscais de venda.

Não é, portanto, em razão de ter ocorrido retirada de conta bancária e de encontrar-se, na contabilidade da pessoa jurídica, registro de suprimento, que se possa admitir a efetividade da entrega do numerário.

Iniludivelmente, nem a retirada bancária, por si só, que o beneficiado pelo crédito a título de suprimento faça de sua conta particular, constitui prova da origem dos recursos utilizados. A pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, tem por dever manter contabilidade na forma das leis comerciais e fiscais, e aí, na contabilidade, há de consignar-se o destino do cheque que teria servido de base ao crédito por suprimento. Se constou ele de depósito bancário, sob conta mantida pela pessoa jurídica, há necessidade de informação a respeito do nome do estabelecimento bancário, no qual se fez o depósito, com precisão de data e importância, ou se foi utilizado em li-

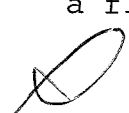
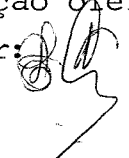
Acórdão nº 101-73.436

quidação de débitos, a pessoa jurídica não fica dispensada de prestar pormenores a respeito das dívidas liquidadas, de forma a adequar convenientemente a importância constante do suprimento. Forçoso se torna ainda dizer que a ficha de entrada de Caixa (simples "slip"), porque seja documento confeccionado pela própria empresa, não constitui prova bastante para justificar suprimento, pois a ninguém é dado constituir a própria prova documental.

Crédito por suprimento ou semelhante é um fato que precisa ficar plena e cabalmente comprovado, dada o seu estreito correlacionamento com omissão de receita. E na espécie dos autos, provado está que ocorreu omissão de receitas operacionais, como se verifica das peças de fls. 12/13 e 18/22 em confronto com as xerocópias das folhas do livro de Registro de Saídas de Mercadorias, anexadas de fls. 24 a 86.

Na petição de recurso, pretendendo justificar parte dos suprimentos remanescentes à decisão singular, a defesa faz referência a nove parcelas. Com exceção de duas, quanto às outras sete, a pretensão consiste em querer que extratos de contas bancárias, mantidas em nome particular dos indigitados sócios, sirvam de prova de suprimentos, só porque neles se consignam retiradas através de cheques.

Aquelas duas parcelas excepcionadas são de Cr\$ 1.250.000,00 creditados, em 31.5.80, a Mauro Paciornik, e de Cr\$ 1.000.000,00, a Pérola Achterman Weniger. A respeito da primeira, a prova da origem dos recursos consistiria na certidão constante de fls. 153, que cientifica haver sido realizada, em 30.6.80, por Mauro Paciornik, a venda de um imóvel. Milita em desfavor da pretensão as datas em que se creditaram, na recorrente, os valores de Cr\$ 500.000,00, em 2.5.80, Cr\$ 250.000,00, em 21.5.80, e Cr\$ 500.000,00, em 27.5.80 (docs. a fls. 152), todos, portanto, anteriores àquela operação imobiliária de 30.6.80. Quanto à segunda, de Cr\$ 1.000.000,00, de 31.1.80, em nome de Pérola Achterman Weniger, a defesa, na petição impugnativa, nenhuma contestação ou documentação ofereceu, para vir, na petição de recurso, a fls. 342, dizer:



Acórdão nº 101-73.436

"Ao que parece tudo deveu-se a engano contábil, função de estorno feito em 31.12.1979 e que o lançamento de 31.1.1980, no mesmo valor, pretendeu regularizar,"

tendo, nessa ocasião, trazido à colação, xerocópia somente da folha do Diário que contém lançamento do mês de dezembro de 1979 (fls. 352). Acontece que, no processo, a fls. 151, consta xerocópia de folha do Diário, com lançamentos do mês de janeiro de 1980, pela qual se verifica o registro contábil a débito de Caixa Matriz e a crédito de C/C. Pérola A. Weniger, o qual noticia a entrega de Cr\$ 1.000.000,00. Assim, conquanto o histórico do lançamento de dezembro de 1979 fale em estorno parcial, é de concluir-se que o lançamento de estorno se faz de registro anteriormente efetuado e não de lançamento que está por fazer-se. Como se pode es-tornar uma coisa que não existe?

E quanto às sete outras importâncias prevalecem as razões antes expendidas, uma vez que, como já se explicou, extratos de contas bancárias mantidas em nome particular do sócio, e fichas de entradas de caixa não são provas suficientes, para inferir-se que se trata de suprimentos reais, levando-se, ainda, em consideração a falta de coincidência de datas e valores e que vários cheques particulares têm data muito afastada daquela em que se registrou o crédito de suprimento, tudo como está bem acen-tuado na decisão da autoridade monocrática administrativa.

No que concerne ao julgado pelo Acórdão nº 102-17.142, da Segunda Câmara, e, especialmente, ao da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº CSRF/01-0.071, ambos se aplicam a depósitos bancários feitos por pessoa física, e não a casos de suprimentos, estes constantes de registros contábeis da pessoa jurídica.

A questão é óbvia. Os depósitos bancários, em nome de pessoa física, se justificam até o limite de 90%, uma vez observada a condição expressa na segunda parte da ementa do Acórdão nº CSRF/01-0.071, porque pessoa física não está sujeita a manter contabilidade, o que não ocorre com a pessoa jurídica, sujeita



à tributação com base no lucro real, que tem por dever possuir escrituração contábil, na forma das leis comerciais e fiscais, e bem assim documentação idônea, devidamente arquivada em boa ordem, que dê suporte legal aos registros contábeis.

Mesmo em relação à pessoa física, a condição do limite dos 90% não é absoluta, como se verifica do segundo trecho da ementa do Acórdão nº CSRF/01-0.071, a qual integralmente tem a seguinte redação:

"DEPÓSITOS BANCÁRIOS — Quando o contribuinte logra provar, em cada exercício, a origem de mais de 90% (noventa por cento) dos depósitos bancários, e que se trata de valores não sujeitos à tributação na sua declaração de rendimentos, são de se admitir infirmadas as presunções legais do art. 39, letras "c" e "e", do RIR/75.

Entretanto, é indispensável que, da parte remanescente, não conste depósito de valor de tal modo expressivo, em relação aos demais depósitos e aos dados da declaração, cuja origem não se justificaria deixar de provar."

O art. 39 do RIR/75 ou RIR/80 visa à tributação de rendimentos na cédula H da declaração de rendimentos de pessoa física, a letra "c" do artigo citado (inciso III, do RIR/80), visa às quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado e a letra "e" (inciso V no RIR/80), à utilização de sinais exteriores de riqueza, sem nenhuma alusão às pessoas jurídicas. Ainda de observar-se que se fosse o caso de aplicar-se o decidido pelo citado Acórdão, além da condição de ser indispensável não representar a parte remanescente valor expressivo, a origem de mais de 90% (noventa por cento) dos depósitos bancários há de referir-se a valores não sujeitos à tributação, e no caso de suprimentos não comprovados, encontrados na contabilidade da recorrente, trata-se de valores tributáveis e expressivos.

Na forma como dispõe a legislação fiscal de regência, a escrituração mercantil deve ter assento em documentos básicos, firmados em época contemporânea, nas datas em que se escrituram os respectivos lançamentos contábeis, tornando-se, assim, irrelevante ponderar com ôbito ocorrido posteriormente, com

Acórdão nº 101-73.436

o objetivo de livrar-se a pessoa jurídica da obrigação de oferecer comprovação plena dos registros contábeis efetuados.

É inegável que, em princípio, os suprimentos de caixa são tidos apenas como indícios de omissão de receitas, mas se não comprovadas pelo contribuinte a origem dos recursos supridos e a efetividade da entrega do numerário, após ser intimado nesse sentido, a omissão da receita ganha foros de realidade. E note-se, nos autos, a omissão de receita operacional está efetivamente comprovada através das peças de 12/13, 18/22 e 24/86.

A prova, necessária à comprovação na forma indicada, deve ser, portanto, idônea, objetiva e precisa em dados ou elementos coincidentes em datas, qualidade e valores, de maneira a se tornar integralmente saciada a indagação fiscal, a respeito de onde provêm as importâncias supridas, inclusive com a apresentação de documento que indique a efetividade da entrega do numerário, de modo a ficar plenamente esclarecida a transferência dos recursos do patrimônio do indigitado supridor para o da pessoa jurídica.

Assim, 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, mas prenhe de dúvida, porque deixa de indicar minúcias quanto à origem dos recursos utilizados e ou pormenores que justificassem a efetividade do traspasse do numerário de um para outro patrimônio, procurando de qualquer maneira esquivar-se de prestá-la, seja como for, sobressai dessas hipóteses a invalidade jurídica da contraprova, quer por inexistência quer por insuficiência. Então aqueles indícios, de que o fisco se serviu, inicialmente, em virtude de inexistir geração espontânea de capital, acabam por ganhar corpo, firmando-se a convicção de estar-se diante de rendimentos obtidos na própria fonte interna da empresa.

Atendida nos exatos termos com que contestara, parcialmente, a correção monetária do balanço, ajustando com insu-

Acórdão nº 101-73.436

ficiência contas do ativo permanente, como se verifica das contraditas integralmente transcritas, na parte expositiva do relatório, quanto a essa questão, a defesa pede, na petição de recurso, o seu reexame, como se as razões, que anteriormente opusera, não tivessem ainda sido convenientemente analisadas.

Nada há a reexaminar, uma vez que a autoridade monocrática julgadora deferiu, nesta parte, a petição impugnativa tal como a defesa solicitara.

Como se recorda, a recorrente procedeu, no exercício de 1980, à correção monetária de contas do ativo permanente, com insuficiência de Cr\$ 872.390,00 a qual, se calculada e contabilizada com acerto, produziria, no exercício seguinte, no de 1981, como decorrência, o ajuste monetário de Cr\$ 477.633,00. Foi apenas contra este ajuste reflexivo de Cr\$ 477.633,00 que a defesa se opôs, ponderando que, se aquela insuficiência de Cr\$ 872.390,00, apurada na correção monetária do ativo permanente, houvesse sido adequadamente contabilizada, o lucro real tributado, no exercício de 1980, acresceria às reservas de lucro acumulado com igual importância e com inegável reflexo no patrimônio líquido e este, ao ser corrigido monetariamente, no exercício de 1981, produziria, em contrapartida, idêntico ajuste, de maneira que um anularia o outro. E assim teve a recorrente excluída da tributação, no exercício de 1981, a importância de Cr\$ 477.633,00. Para que fosse essencialmente indispensável o reexame da matéria, haveria necessidade de ficar fundamentalmente demonstrado que teria ocorrido desacerto no procedimento fiscal. A nenhuma demonstração nesse sentido procedeu a defesa. Ela se limitou seca e laconicamente a solicitar o reexame da insuficiência da correção monetária sem precisar elemento algum. Tal forma genérica de pedir o reexame cai, portanto, no vazio das arguições ocas do recurso.

As remunerações dos sócios, ou dirigentes de empresa, são livremente fixadas ou determinadas pelos órgãos competentes da pessoa jurídica. A legislação fiscal do imposto de renda não cerceia essa liberdade, apenas se restringe a estabele-

Acórdão nº 101-73.436

cer limites e condições para que as mencionadas remunerações sejam aceitas como despesas operacionais.

Uma das condições, contrárias à sua dedução, é a de não se admitirem registros contábeis que englobem remunerações de vários meses, principalmente os que se fazem no mês do encerramento do exercício, que não correspondam a uma retribuição mensal fixa e predeterminada, evitando-se manipulações de valores na apuração dos resultados das transações mercantis.

O ideal legislativo consiste, portanto, em ter a remuneração mensal dos serviços prestados por sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, ou por titulares de empresas individuais, sujeita a limites, e estar condicionada a uma importância paga ou creditada mês-a-mês por valor fixo e previamente determinado. O que não se quer é que se procedam a reajustamento ou complemento de remuneração de fim de ano social.

Saliente-se, porém, que o fato de ser fixa não significa, em absoluto, que a remuneração devida pelo labor do sócio, dirigente ou titular não possa reajustar-se em determinado momento. Não se permite, no entanto, que esse momento coincida com o do apagar das luzes do exercício social. Ser fixa não implica, portanto, que ela permaneça sempre a mesma. Todavia, reajustada em certa ocasião, a remuneração, em comentários, deve tornar-se inalterável por algum tempo, não se admitindo que ela varie mês-a-mês.

Embora o comum seja a feitura de registro contábil efetuado a cada mês, acresce dizer que não há impedimento legal de contabilizar-se, em um lançamento, de forma englobada, remuneração "pro labore" de vários meses, mesmo que o registro contábil se faça no mês do encerramento do exercício. Neste caso de remuneração englobada, é de esclarecer-se a necessidade de referência ao período de cobertura, de maneira que, dividindo-se o montante es-
criturado pelo número de meses correspondentes, se possa aferir a quota fixa mensal, desde que antes do primeiro mês do período de cobertura se tenha determinado, em ato oficial (contrato, ou

Acórdão nº 101-73.436

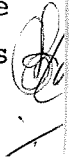
assembléia de acionistas, ou mesmo, registro contábil anterior) o valor da remuneração mensal. Dentro desta ordem de considerações, no caso de prejuízo, a predeterminação da quota fixa mensal de remuneração consta das próprias estipulações legais, como sendo igual ao valor do limite de isenção para efeito de desconto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado (art. 179, § 3º, do RIR/75 ou art. 236, § 3º, do RIR/80).

Verificada, assim, a existência de um lançamento contábil, no qual se encontrem embutidas remunerações de vários meses, uma vez observada, a efetiva prestação dos serviços, a correspondência de importância mensal fixa e a predeterminação antes explicadas, só resta perquirir se houve a ocorrência de excesso individual ou a superação de 30% do lucro real antes de feita a dedução dessas mesmas remunerações.

Na hipótese dos autos, nenhuma objeção fez o procedimento fiscal à efetiva prestação dos serviços. O ato recorrido evidenciou apenas que a recorrente ao prestar, com prejuízo, a declaração de rendimentos do exercício de 1981, deveria ter observado o limite de isenção do imposto de fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, assinalando que em função desse limite já existia um excesso de remuneração.

Até aí tudo muito bem.

Acontece, porém, que a superveniência dos fatos, apurados pela fiscalização, compôs o resultado do exercício sobre novos valores, transformando o prejuízo declarado em lucro real tributável. O resultado do exercício passou, assim, de negativo a positivo e, destarte, não mais se deve pesquisar a remuneração "pro labore" com base no limite de isenção do imposto de fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e sim em função do lançamento contábil de 31.10.80, que engloba as remunerações de fevereiro de 1980 a outubro de 1980, no montante de Cr\$ 540.000,00. Levando-se em consideração que em registros contábeis, mensais e anteriores, há, em cada um dos três meses precedentes, que complementam o período-base do exercício, contabilização do valor de Cr\$ 60.000,00, a título de remuneração atribuída aos quatro sócios

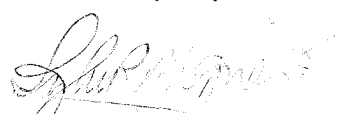


da recorrente, o que revela a retribuição fixa, mês-a-mês, na importância de Cr\$ 15.000,00 por beneficiado.

Procedendo-se de igual modo, em relação àquela importância de Cr\$ 540.000,00, na qual estão justapostas remunerações de nove meses dos quatro sócios, chega-se à conclusão de não ter havido variação alguma, pois daí também resulta a quota fixa mensal de Cr\$ 15.000,00 por beneficiado.

Em arremate, e uma vez que não se pôs dúvida quanto à efetiva prestação do serviço, pode-se, portanto, dizer que as condições legais foram respeitadas, porquanto a remuneração "pro labore" atende às características de mensal e fixa e fora antes de terminada, mediante os registros contábeis dos três primeiros meses do exercício social de novembro de 1979 a outubro de 1980. Além disso, é de observar-se que, após a ação fiscal, também passaram a ficar respeitados os limites da remuneração individual ou dos 30% do lucro real antes de feita a dedução das importâncias pagas a título de remuneração, nada havendo, portanto, a objetar a respeito da dedução pretendida.

Ante o exposto e considerando que a defesa nada disse, em contrário, quanto à compensação indevida, que a recorrente fizera, no exercício de 1981, de prejuízos inexistentes, prover-se, em parte, o recurso, para excluir-se da tributação a importância de Cr\$ 480.000,00, no exercício de 1981, é o voto do relator.



SYLVIO RODRIGUES, Relator