



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ASP

Sessão de 09 de julho de 1984

ACORDÃO Nº 101-75.298

Recurso nº - 88.358 - IRPJ - EXS: DE 1978, 1980 e 1981

Recorrente - ITABRÁS S.A. - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BRASÍLIA, DISTRITO FEDERAL

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA POR EXIGIBILIDADES FICTÍCIAS - TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA OCORRÊNCIA - A tributação da receita omitida por exigibilidades fictícias se faz em relação ao exercício em que as dívidas se pagam e não recebem baixa, ou em que surgem registros contábeis de obrigações a pagar, que não se comprovam como dívidas reais, e não em exercício outro, diferente do de sua ocorrência.

PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA - A falta ou insuficiência na formação obrigatória da provisão para imposto de renda provoca, no exercício seguinte, ao débito da conta de correção monetária um aumento indevido, por um ajuste monetário impropriamente majorado na conta de lucros acumulados, com reflexos imediatos na apuração do lucro real, subtraído de uma quantia excessiva, superior à do ajuste de que se acrescentariam os lucros acumulados, caso a citada provisão tivesse sido regularmente formada.

REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTE - A legislação fiscal não impede que, no exercício dos atos administrativos, o dirigente da pessoa jurídica desempenhe várias funções, contanto que a retribuição por serviços prestados corresponda a uma só remuneração.

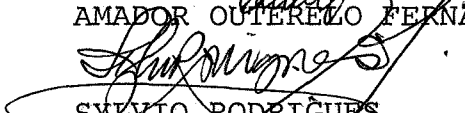
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITABRÁS S.A. - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES.: 

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo a importância de Cr\$ 1.639.871,00, no exercício de 1978, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

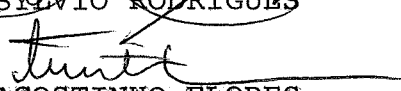
Sala das Sessões (DF), em 09 de julho de 1984


AMADOR OUTEREZO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE


SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR


AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 12 JUL 1984

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO, JOSÉ FRANCISCO PAES LANDIM (Suplente Convocado) e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0166-001.059/83-60

RECURSO Nº: 88.358

ACÓRDÃO Nº: 101-75.298

RECORRENTE: ITABRÁS S.A. - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES

R E L A T Ó R I O

ITABRÁS S.A. - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES, empresa estabelecida em Brasília, Distrito Federal, por motivo de ação fiscal externa, defrontou-se, em 28/02/1983, com a lavratura do Auto de Infração de fls. 59, no qual, em consonância com o Termo de Encerramento de Fiscalização de fls. 60/61, se descrevem fatos havidos como irregulares, nos exercícios abaixo indicados, cada um compreensivo do período-base anual de julho a junho do ano seguinte:

- 1º - Passivo exigível não comprovado devidamente nem através de lançamentos contábeis e muito menos através de títulos representativos de dívida. Os únicos documentos apresentados, duas declarações, uma, da empresa Brasutil S.A (fls. 03), outra, de Lojas de Brasília S.A (fls. 04), não provam de maneira alguma a existência real dessa obrigação, principalmente, levando-se em conta que essas duas empresas, embora sob a denominação de sociedade anônima pertencem a Edmond Baracat e José Baracat, uma vez que ambos subscreveram 99% do capital. Além do mais, desde o exercício de 1977, essas duas empresas não apresentam declaração do imposto de renda, tanto assim que seus nomes não mais constam do Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda:
- Exercício de 1978 - Cr\$ 1.639.871,00.

Acórdão nº 101-75.298

- 2º - Excesso de débito de correção monetária, por insuficiência na constituição da provisão para Imposto de Renda, assim:

<u>Discriminação</u>	<u>Período de julho/77 a junho/78</u>	<u>Período de Julho/78 a junho/79</u>
Provisão que deveria ter sido constituída	Cr\$ 779.978,00	Cr\$ 1.799.978,00
Provisão indicada na declaração de rendimentos	Cr\$ <u>296.139,00</u>	Cr\$ <u>1.321.932,00</u>
líquido: -	Cr\$ <u>483.839,00</u>	Cr\$ <u>478.046,00</u>

- Exercício de 1980 - Período de julho/78 a junho/79:

$$\text{Cr\$ } 483.839,00 \times \frac{377,54(\text{ORTN} - 06/79)}{270,88(\text{ORTN} - 06/78)} = 190.536,00;$$

- Exercício de 1981 - Período de julho/79 a junho/80:

$$\text{Cr\$ } 478.046,00 \times \frac{586,13(\text{ORTN} - 06/80)}{377,54(\text{ORTN} - 06/79)} = 264.120,00.$$

- 3º - Excesso de remuneração atribuído ao dirigente Kamal Martin Munauer:

- Exercício de 1981 - Cr\$ 226.500,00.

- 4º - Despesas indedutíveis, assim consideradas por corresponderem a outro exercício (1970), com o pagamento de ICM, juros, correção monetária e multa:

- Exercício de 1980 - Cr\$ 250.694,00.

A autuada defende-se contra a peça acusatória, formulando a petição impugnativa de fls. 63/74, julgada improcedente pelo Delegado da Receita Federal em Brasília com base na informação fiscal de fls. 413/421 e contra o ato da autoridade julgadora de primeiro grau, articulando a petição recursória de fls. 428/436, tempestivamente apresentada, pela qual renova o seu entendimento anterior.

Na sequência dos itens da autuação, extraem-se, por síntese, das citadas petições argumentos da defesa, os quais, logo a seguir, se sucedem da forma como foram analisados na citada infor-

Acórdão nº 101-75.298

mação fiscal, da qual, também por síntese, se colhem os fundamentos da decisão da autoridade julgadora singular.

1º - Passivo exigível não comprovado devidamente:

Diz a defesa que, tributar-se, no exercício de 1978, a parcela de Cr\$ 1.639.871,00, é uma afronta à lei e ao princípio da independência dos exercícios, porque dita parcela se refere a suprimentos feitos, durante os anos de 1969 a 1975, pelas empresas Brasuttil S.A. e Lojas de Brasília ao caixa da autuada, de forma que se devida fosse a tributação, esta teria de ser feita nos exercícios de 1970 a 1976 e não naquele exercício financeiro de 1978. Adianta que o simples exame dos balanços anexos encerrados em 30/06/1976 a 30 de junho de 1977, mostra que a conta "Credores Diversos" tinha os valores, respectivamente, de Cr\$ 1.790.871,00 e Cr\$ 1.639.871,00, com redução do saldo em Cr\$ 150.000,00, inexistindo suprimentos no período-base de 01/07/1976 a 30/06/1977. E não é só por isso, porque, mesmo que os suprimentos tivessem sido feitos no período-base de 1977, ainda assim não seria devida a tributação, por se tratar de mera movimentação de contas-correntes de empresas interligadas, isto sem levar em consideração que, mesmo admitindo-se receita omitida, como entende a fiscalização, em face do tempo durante o qual os suprimentos foram realizados, a tributação se enquadraria em exercícios anteriores, ou seja, 1971 a 1976, já atingidos pela decadência do direito de lançar.

As bases do indeferimento da petição impugnativa, quanto a este item da autuação, se encontram a fls. 414 e consistem em afirmar:

- que, por duas vezes intimada a comprovar esse passivo, a defesa não o fez, nem agora na petição impugnativa, limitando-se a meras alegações destituídas de fundamento legal;
- que o argumento de não poder a parcela de Cr\$.. 1.639.871,00 ser tributada no exercício de 1978, porque os lançamentos contábeis foram feitos em períodos já atingidos pela decadência, é de rejeita-se porque tal passivo aparece nas declara-

Acórdão nº 101-75.298

ções e nos balanços dos exercícios de 1978 e 1979 e o pagamento dessa obrigação "inexistente" haver sido contabilizado em dezembro de 1978 (documentos a fls. 03 e 04);

- que essa obrigação é inexistente porque foi feito o extrato das contas da Brasutil S.A. e das Lojas de Brasília S.A. de acordo com os livros Diários da autuada, lançamento por lançamento, como se verifica pelos mapas de fls. 109 a 123 e pelas cópias xerográficas dos referidos Diários (fls. 124/412), e ao final do período apurou-se para a Brasutil S.A. o saldo de Cr\$. 461.896,03 (fls. 123) e para as Lojas de Brasília S.A. o de Cr\$ 126.705,86 (fls. 116), no total de Cr\$ 588.601,89, muito inferior ao que foi contabilizado e que nem esses saldos puderam ser levados em consideração por absoluta falta de documentos probatórios;
- que os recibos de fls. 03/04 são meras alegações que podem ser feitas em qualquer época e com qualquer valor, principalmente levando-se em conta que os acionistas majoritários dessas três empresas (Brasutil, Itabrás e Lojas de Brasília) com uma participação de 99% no capital social, são os mesmos, os irmãos Edmond Baracat e José Baracat.

2º - Insuficiência na constituição da Provisão para Imposto de Renda:

Pondera a defesa que a fiscalização partiu do pressuposto de que o fato de ter sido constituída uma provisão a menor para pagamento do imposto de renda, haveria um excesso de débito de correção monetária, com reflexos no lucro real. Em continuação, diz não ter sido afetado o resultado da correção monetária, porquanto nos mapas de atualização monetária a parcela de Lucros Acumulados foi considerada corretamente, excluindo-se da mesma as respectivas par



Acórdão nº 101-75.298

celas da Provisão para o Imposto de Renda, daí não se justificar a tributação feita, nem a decisão de primeira instância.

Ao serem examinados os argumentos da defesa foi dito, a fls. 419, na informação fiscal:

- que os mapas de correção monetária apresentados pela empresa mostram, claramente, que a parcela de lucros acumulados ou reserva de lucros corrigida em junho de 1980 é a mesma obtida em junho de 1979, depois de uma provisão para imposto de renda insuficiente;
- que, em junho de 1979, a maior parte dos lucros acumulados foi transferida para a conta capital e corrigida nessa conta;
- que não houve, assim, acerto algum como diz a defesa.

Com base nessa informação fiscal, a autoridade recorrida expôs, em seu ato, a fls. 424, que ao constituir a menor a Provisão para o Imposto de Renda, a interessada acresceu com parcela indevida aos lucros acumulados e, em consequência, onerou a despesa de correção monetária do exercício seguinte.

3º- Excesso de remuneração de dirigente:

Diz a defesa não ser procedente a tributação da importância de Cr\$ 226.500,00, considerada como excesso de remuneração atribuído ao dirigente Kamal Martin Munauer, porque ela não se refere à retirada "pro labore", mas sim decorrer de pagamento de Cr\$... 359.996,00 por serviços prestados de contador da empresa, acrescentando que "excluído esse valor da remuneração paga à diretoria, verifica a inexistência de qualquer excesso de retirada, pelo que a tributação é indevida."

A afirmação da defesa acha-se contraditada na informação



Acórdão nº 101-75.298

ção fiscal a fls. 420, ao pôr em relevo:

- que Kamal Martin Munauer é diretor secretário da empresa, nomeado pela Assembléia Geral Extraordinária de 31/05/1976, conforme Ata a fls. 104;
- que, na conformidade do art. 179, e seus parágrafos, do RIR/75 (art. 236, e §§, do RIR/80), a despesa operacional relativa à remuneração dos sócios, administradores ou diretores das sociedades, além de ter de respeitar os limites individual ou colegial, não poderá ser superior a 30% do lucro real, antes de ser feita a dedução dessas despesas de remuneração;
- que o Parecer Normativo CST nº 48, de 31/01/72 esclarece que, se o sócio, administrador ou diretor for empregado da empresa, serão computados, para o cálculo do excesso de remuneração, os rendimentos auferidos seja a título de remuneração como dirigente, seja como retribuição do trabalho assalariado e, destarte, a importância de Cr\$ 359.996,00 paga a Kamal Martin Munauer, pelos serviços de contador, se computou para apuração do excesso de remuneração.

4º - Despesas indedutíveis, por corresponderem ao exercício de 1970, com o pagamento de ICM, juros, correção monetária e multa:

A defesa nada argumentou, especificamente, contra este item da autuação, o que foi admitido pelo ato recorrido como concórdância do crédito tributário correspondente.

É o relatório.

Acórdão nº 101-75.298

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A recorrente consignou, no passivo do balanço encerrado em 30/06/1977, como obrigações a pagar às empresas Brasutil S.A e Lojas de Brasília S.A, o saldo de Cr\$ 1.639.871,00 sob "Contas Correntes Credoras" (fls. 10).

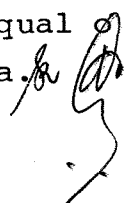
O fisco sentiu necessidade de que a efetividade de tais obrigações fosse comprovada e destarte quis que se demonstrasse a realidade dos créditos dessas duas sociedades interligadas e pertencentes ao mesmo grupo da recorrente. Para isto, intimou esta, por duas vezes, a fazê-lo, inclusive a que apresentasse os livros Diários daquelas duas sociedades, dado o mesmo índice de 99% das ações de capital, que os acionistas majoritários, Edmond Baracat e José Baracat, detêm de qualquer das empresas do grupo.

Alegando que as empresas Brasutil S.A e Lojas de Brasília S.A estavam paralisadas desde 1974, os livros Diários não foram apresentados, sob o argumento de ignorar-se o seu paradeiro, ocasião em que a recorrente salientou a possibilidade de comprovarem-se os citados créditos através de levantamentos do próprio Diário da sua escrituração (fls. 06).

Esta a razão de haver o procedimento fiscal considerado passivo não comprovado o mencionado valor e, portanto, exigível fictício.

Trata-se de questão essencialmente objetiva essa em que se deve comprovar a realidade das obrigações a pagar, constantes das exigibilidades inscritas no passivo do balanço.

Assim, obrigações a pagar, cuja realidade não se comprova, consubstanciam, sob o ângulo fiscal, a materialização de exigível ou passivo fictício, a respeito do qual o entendimento é o de que sob ele se acoberta omissão de receita.



Acórdão nº 101-75.298

Caracterizando-se as exigibilidades fictícias pela manutenção, no passivo, ou de obrigações já pagas, ou de obrigações irreais para ilusoriamente dar impressão de entrada de valores em caixa, ou, ainda, de obrigações que surjam subitamente sem qualquer explicação, necessário se torna saber em que exercício ocorreu alguma dessas condições, para determinar-se o momento em que se deu a omissão da receita.

Se assim é, há de cogitar-se o instante quando as obrigações foram pagas e delas não se fez baixa, ou o momento quando houve a ilusória entrada de valores no caixa, ou a ocasião quando as obrigações apareceram inopinadamente, para proceder-se à tributação no competente exercício em que ocorra qualquer desses fatos caracterizadores de omissão de receita.

O procedimento fiscal não apontou que, no período social de julho de 1976 a junho de 1977, exercício financeiro de 1978, a recorrente tenha pago alguma obrigação e tenha deixado, em aberto, a baixa da dívida. Também não apontou que, no citado período social, a empresa tenha creditado valores por entradas fictícias de caixa ou que, repentinamente, fizera registro contábil de obrigações inexplícáveis.

Ao contrário, a prova dos autos revela que o saldo de Cr\$ 1.639.871,00 é remanência de exercícios anteriores a 1978, ou melhor, do período social de julho de 1976 a junho de 1977. No período social imediatamente anterior, isto é, de julho de 1975 a junho de 1976, o saldo era de Cr\$ 1.789.871,00 (fls. 10). Deste saldo baixaram-se, em 02/08/1976, as importâncias de cr\$ 50.000,00 e Cr\$..... 100.000,00, respectivamente nas contas credoras da Brasutil S.A e Lojas de Brasília S.A. (fls. 412), quando, então, ele se reduziu a Cr\$... 1.639.871,00, por isso é ele tido por uma perduração que se refletiu através dos anos, de acordo com o levantamento contábil de fls. 109/123, realizado desde os idos de 1968. Não se pode, portanto, atribuí-lo ao exercício de 1978, por absoluta falta de ocorrência, no período de julho de 1976 a junho de 1977, de quaisquer daquelas circunstâncias determinantes das exigibilidades fictícias, provenientes ou do pagamento de dívidas que não recebiam baixa ou do aparecimento de obrigações incomprovadas, uma vez que os únicos fatos registrados, 

Acórdão nº 101-75.298

citado período, se referem a baixa por conta dos dois pagamentos efetuados, embora não se questione, frente ao mencionado levantamento contábil de fls. 109/123, a convicção do autuante e da autoridade julgadora de primeiro grau de que tenha havido omissão de receita por passivo fictício em exercício outro, mas não no autuado. E tributar-se a receita omitida por ocorrência de passivo fictício em exercício anterior ao de 1978, frente à data de 28/02/1983 da lavratura do Auto de Infração, estar-se-ia, em realidade, desconhecendo o instituto da decadência do direito de lançar.

À ação fiscal faltou, apenas, critério em determinar o exercício ao qual competiria a omissão da receita por exigibilidades fictícias, provavelmente pela impossibilidade de proceder-se a lançamento do crédito tributário em exercício anterior ao de 1978, não se justificando, pois, deslocarem-se para estes fatos antes ocorridos. Se o fisco não procedeu, antes, à fiscalização da recorrente, infelicidade a dele, porque o direito não protege o seu retardamento, diante do instituto da decadência.

Com o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, a legislação do imposto de renda se ajustou às disposições da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (Lei das Sociedades por Ações). Esta Lei, em seu artigo 189, estabeleceu que do resultado do exercício deveria ser deduzida provisão para imposto de renda. Se a provisão para imposto de renda deixa de ser formada, ou se é formada com insuficiência, o saldo da conta de lucros se majora de importância igual àquela que ficou por consignar-se à mencionada provisão. Com semelhante procedimento, ao se efetuarem, no exercício seguinte, os cálculos da correção monetária do balanço, colhe-se, no ajuste monetário da conta de lucros acumulados, grupo do Patrimônio Líquido, um valor impropriamente majorado, e, em consequência, aumenta-se, como não devia ser, o débito da conta de correção monetária, com imediata repercussão na apuração de um lucro real a menos, por subtração de valor maior correspondente ao exato acréscimo monetário indevido daquele débito.

Nos balanços encerrados em junho de 1978 e junho de 1979, exercícios de 1979 e 1980, a recorrente constituiu, respectivamente com insuficiência de Cr\$ 483.839,00 e Cr\$ 478.046,00 a provi-



Acórdão nº 101-75.298

são para imposto de renda, vindo dar, na conformidade dos cálculos demonstrados a fls. 60 verso e 61, e reproduzidos no relatório precedente, excesso de débito de correção monetária de Cr\$ 190.536,00, e Cr\$ 264.120,00, nos exercícios seguintes, ou seja, 1980 e 1981.

Procede a ação fiscal, uma vez que nos mapas de correção monetária à parcela de lucros acumulados nenhum acerto se fez de exclusão das respectivas diferenças da provisão para o imposto de renda, como alega a defesa.

A legislação fiscal de regência estabelece limite de remuneração de dirigentes da pessoa jurídica, no qual há de confiar-se a retribuição por serviços prestados. O valor que superar dito limite é tributável.

A interpretação de norma fiscal, principalmente no que concerne à exclusão de importâncias da incidência tributária, há de ser feita em obediência aos exatos termos do dispositivo legal, permissório da dedução.

Quer a signatária do recurso que a importância de Cr\$ 359.996,00, paga ao diretor secretário, Kamal Martin Munauer, a título de serviços prestados como contador da empresa, além da de honorários de dirigente, não participe da formação do excesso de remuneração.

O dispositivo regulamentar, que disciplina a remuneração dos dirigentes da pessoa jurídica, não especifica a natureza dos serviços que eles devem prestar, de forma que nada impede que o dirigente preste, à empresa que dirige, serviços das mais variadas espécies. Impede, porém, que se lhe atribua mais de uma remuneração.

Não importam as funções que o dirigente exerça na empresa. Desde que seja dirigente, as remunerações mensais, que receba pelas funções exercidas, não hão de ter dupla designação. Por isso, tratando-se de diretor, as funções decorrentes desse cargo absorvem as de contador, que porventura tenha ele na mesma empresa. Vigê, na espécie, o princípio de que a amplitude das atribuições do diretor



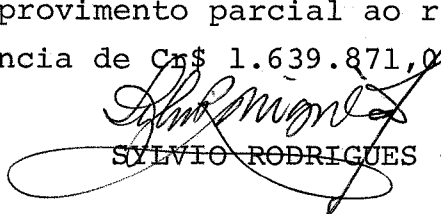
Acórdão nº 101-75.298

porque pode o mais, faz desaparecer a figura do contador, que pode o menos.

Com efeito, os diretores, porque dirigem a sociedade ou pessoa jurídica, praticam atos de administração e nestes se incluem todos e quaisquer serviços necessários ao desempenho empresarial, escusado dizer, mesmo os atinentes aos de contador.

Assim, a retribuição por serviços de contador poderia até ter sido glosada por inteiro, sem necessidade de somar-se à outra, atribuída especificamente como honorário de diretor, uma vez que a legislação fiscal, ao se referir à remuneração de sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, não dá a entender que ao beneficiado se conceda mais de uma remuneração, porque desempenho, na direção da empresa, vários cargos administrativos.

Ante o exposto e considerando que nenhum argumento foi oposto ao item da autuação referente ao encargo tributário de 1970, reputado como despesas indedutíveis, o relator vota no sentido de conceder-se provimento parcial ao recurso, retirando-se da tributação a importância de Cr\$ 1.639.871,00, no exercício de 1978.



SYLVIO RODRIGUES — RELATOR.

