

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**Sessão de 27 de abril de 19 93ACORDÃO Nº 101-85.030

Recurso nº: 103.773 - IRPJ Exs. de 1988 e 1989

Recorrente: REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida : DRF em Goiânia (GO)

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - PASSIVO NÃO COMPROVADO - A falta de comprovação de obrigações constantes da conta "Fornecedores" enseja a tributação dos valores como receita omitida.

DESPESA DISTRIBUÍDA POR COLIGADAS - Não tendo sido apresentado critério razoável de rateio, nem documentos que dessem suporte às despesas, mantém-se a glosa efetuada pelo fisco.

VALORES ATIVOS CONTABILIZADOS COMO DESPESA - Os gastos efetuados com obras civis e com equipamentos industriais devem ser ativados

DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Para fins fiscais, as despesas devem estar lastreadas em documentos hábeis e idôneos.

DATAS DAS IMOBILIZAÇÕES - A ativação de bens em datas posteriores às de aquisições acarreta menor correção monetária credora, reduzindo, indevidamente, o lucro sujeito à tributação.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - Se o fisco não aceita integralização de capital com valores em conta-corrente de empresa ligada, glosando a respectiva correção monetária devedora, é lícito que, no lançamento, seja levado em consideração as variações monetárias que deixaram de ser contabilizadas em virtude de transferência dos valores em conta-corrente para a conta Capital.

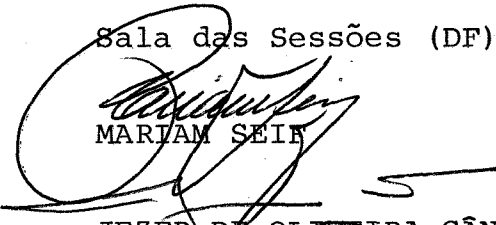
Acórdão nº 101-85.030

DIFERIMENTO DO LUCRO INFLACIONÁRIO - O diferimento do lucro inflacionário deve ser postulado quando da entrega da declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO 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\$ 7.794.529.082,95, no exercício de 1989 (padrão monetário à época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 27 de abril de 1993



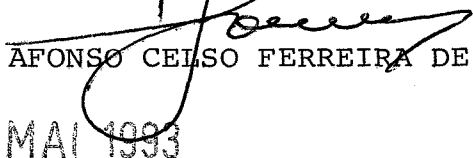
MARIAM SEIF

- PRESIDENTE



JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO

- RELATOR



AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 21 MAI 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



Recurso nº 103.773

Acórdão nº 101-85.030

R E L A T Ó R I O

REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., qualificada nos autos, recorre para este Conselho contra decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Goiânia - GO. que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de fls. 1.116 a 1126 que, apoiado em diversos demonstrativos, descreve as seguintes irregularidades:

1- OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - Omissão de receita operacional, caracterizada pela não comprovação das obrigações constantes do passivo circulante, grupo fornecedores, do balanço levantado em 31/12/88, conforme demonstrativo:

"Fornecedores" declarados em 31/12/88.....Cz\$	
681.165.696,00	
Total relacionado pela empresa(Cz\$	
649.729.568,51)	
"Fornecedores" não relacionados Cz\$	
31.436.127,49	
"Fornecedores" relacionados mas não comprovados.... Cz\$	
279.404.935,06	
Total do Passivo Fictício Cz\$	
310.841.062,55	



2-DESP/CUSTO INDEDUTIVEL(AJUSTE DO LUCRO REAL)

2.1-DESPESA DE PROPAGANDA- Glosa de despesa de propaganda/publicidade no período-base de 1988, que teve como beneficiária empresa em situação irregular perante o imposto de renda, conforme demonstrativo de fls. 170, num total de CZ\$ 2.150.000,00

2.2-DESPESA DISTRIBUIDA POR COLIGADA - Glosa de despesa rateada pela "holding" do grupo a sua coligada REFRESCOS BANDEIRANTES IND. COM. LTDA. sem comprovantes hábeis, no valor de CZ\$ 85.060.505,00, conforme termo de intimação.

2.3-BENS DO ATIVO PERMANENTE REGISTRADO C/DESPESA - Glosa da importância registrada indevidamente como despesa operacional por se referir a aquisição de bens do ativo permanente no valor de CZ\$ 9.265.294,49 e aos serviços prestados por pessoa jurídica, classificável no Ativo Imobilizado, no valor de CZ\$ 7.830.883,82, conforme demonstrativos de fls. 183 a 186 e 292/293.

2.4-DEPRECIACÃO SOBRE CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO-Glosa de despesa de depreciação realizada sobre construção em andamento nos períodos-base de 1987 e 1988 e de despesa de depreciação efetuada em percentuais superiores aos admitidos pela legislação do imposto de renda, conforme demonstrativos de fls. 294 e 296/297, perfazendo CZ\$ 6.696.610,58, no exercício de 1988 e CZ\$ 81.927.954,58, no exercício de 1989.

2.5-SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE- Majoração de custos por subavaliação de estoque no inventário de 31/12/87, conforme demons-

trativo de fls. 306 a 313, no total de Cz\$ 30.800.972,87. O valor da subavaliação, tributado no período-base de 1987, foi adicionado ao prejuízo fiscal do período-base de 1988.

3-DESPESA/CUSTO INEXISTENTE - DESPESAS NAO

COMPROVADAS-Glosa de despesas operacionais, tendo em vista a não comprovação por parte da empresa fiscalizada, com documentação hábil e idônea, das despesas escrituradas no ano-base de 1988, referente a arrendamento mercantil, sendo que foram contabilizados CZ\$ 7.025.876,97 e comprovados apenas CZ\$ 630.306,18, restando uma diferença de 6.395.570,79.

4-CORREÇÃO MONETARIA

4.1-INCORREÇÃO NAS DATAS DAS IMOBILIZAÇÕES- Correção monetária credora a menor em decorrência da empresa ter contabilizado a aquisição de bens e serviços em data posterior a sua ocorrência, conforme demonstrativo de fls. 315 a 324, 725 a 729 e 949 a 951, perfazendo CZ\$ 1.564.759,57 e CZ\$ 140.947.569,51, respectivamente, nos exercícios de 1988 e 1989.

4.2-CAPITAL NAO INTEGRALIZADO- Correção monetária indevida incidente sobre o capital inicial não integralizado, bem como em relação as alterações contratuais ocorridas em 31/12/87 e 31/07/88, em virtude da empresa não ter comprovado o efetivo ingresso dos recursos que seriam fornecidos pelos sócios e ter registrado os contratos na Junta Comercial fora do prazo legalmente estabelecido, conforme demonstrativos de fls. 1105 a 1112, perfazendo CZ\$ 15.375.930,77, no exercício de 1988 e CZ\$ 7.788.979.615,

13, no exercício de 1989.

5-COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS- Os prejuízos apurados nos anos-base autuados foram devidamente compensados, a saber: CZ\$ 63.558.162,00, no exercício de 1988 e CZ\$ 2.121.251.795,87, no exercício de 1989.

A empresa impugnou a exigência, conforme petitório de fls. 1131 a 1161, argumentando, em síntese, que:

a) quanto ao passivo fictício, não pode, de fato, comprovar todos os lançamentos impugnados, já que parte do seu arquivo se extraviou, quando da mudança para São Paulo, entretanto, demonstra, desde de logo, os pagamentos feitos à Rio Preto Refrigerantes S.A. e Refrigerantes de Campinas S.A.;

b) a despesa de propaganda impugnada consiste na colocação de letreiros, juntando notas fiscais comprovadoras dos serviços;

c) não cabe à recorrente verificar se a prestadora de serviço está ou não regular junto ao CGC;

d) durante os anos de 1986 a 1988 foi praticamente administrada através de pessoal lotado em São Paulo, junto ao grupo empresarial a que pertence;

e) a despesa glosada equivale a 306.548 BTN's e o custeio genérico da administração feita em Goiás alcançou 1.744.113 BTN's, valor muito superior àquele, sendo, portanto, perfeitamente razoável o valor das despesas rateadas em São Paulo;

f) é totalmente improcedente a glosa de valores considerados ativáveis pelo fisco, uma vez que se referem a serviços de

manutenção de instalações(serviços de pintura, nas fossas, nas calçadas, etc.), bem como valores relativos a testes finais de equipamentos já instalados ou da aquisição de "pallets", suportes de madeira que são utilizados no transporte de engradados de refrigerantes e que possuem vida útil inferior a seis meses;

g) concorda com a autuação, relativamente às glosas de depreciação sobre construções em andamento e subavaliação de estoques;

h) quanto às despesas não comprovadas, esclarece tratar-se de rateio de despesas com bens arrendados, cujos contratos foram assinados por empresa participante do grupo econômico José Alves S.A. que entregava tais bens arrendados para uso da recorrente(caminhões, particularmente);

i) " a Companhia Coca-cola só concede franquias para a produção do refrigerante a sociedades constituídas preferencialmente por pessoas físicas; assim se organizou a recorrente ";

j)"sucede que as verbas necessárias à construção da fábrica estavam concentradas na José Alves S.A., cujo capital, à época, era detido pelas seis pessoas físicas que fundaram a recorrente";

l)" assim foi constituída a recorrente, com um capital inicial de Cz\$ 126.000.000,00, do qual 10% foi realizado no ato e o restante a ser integralizado em bens e moeda, no prazo de 12 meses";

m)"tal realização se efetivou mediante uma assunção de dívida perante a recorrente; para fins de correção monetária de balanço, deveriam ter sido corrigidas as contas de capital e as contas a receber dos sócios, dando, portanto, um efeito zero; por

um lapso, entretanto, não foi corrigida a conta a receber dos sócios, ocasionando uma despesa indevida de CZ\$ 15.375.930,77";

n)"durante 1987, por questões negociais, e sucessórias, resolveu-se constituir seis "holdings", correspondentes às seis famílias de cada um dos 6 sócios; em outubro daquele mesmo ano, as dívidas originais, no valor de CZ\$ 10.000.000,00, que os sócios tinham perante a recorrente, foram transferidas para as referidas "holdings", ficando, portanto, estas devedoras para com a recorrente e os sócios devedores às "holdings"; desde tal data, procedeu-se à correção monetária das contas a receber, o que anulava a correção monetária do capital, em igual proporção";

o)" em 31.12.1987, foi integralizado o saldo do capital autorizado, no total de CZ\$ 116.810.000,00, sendo que esse procedimento seguiu exatamente o mesmo caminho dos CZ\$ 10.000.000,00 iniciais; de se ressaltar, a propósito, que o valor total das contas a receber da recorrente contra as "holdings", passava a gerar correção monetária credora, o que eliminava, em idêntica proporção, a correção monetária devedora desse mesmo capital, o que a fiscalização reconheceu expressamente nos demonstrativos próprios; neste momento, por conseguinte, as contas de capital no valor de CZ\$ 126.810.000,00 geravam uma correção monetária credora das contas a receber das "holdings", em igual valor, inexistindo, pois, qualquer efeito tributável";

p) em 31.11.1987, as pessoas físicas venderam as ações que possuíam na José Alves S.A. para suas "holdings" pessoais, resultando dessa operação que as pessoas físicas ficaram credoras das aludidas "holdings"; em 22.12.1987, as "holdings" familiares venderam tais mesmas ações para a empresa JASA - José Alves S.A.

Indústria e Comércio de tal forma que esta passou a dever às "holdings", que por sua vez deviam às pessoas físicas, conforme acima apontado ";

q)"sucede que em 30.12.1987 a JASA incorporou a empresa José Alves S.A., sub-rogando-se nos créditos desta contra a recorrente";

r)" os devedores originais da recorrente(pessoas físicas) tinham créditos contra suas "holdings" pela venda de ações da José Alves S.A. e usaram tais créditos para abater seus débitos junto à recorrente, de tal foram que suas "holdings" se tornaram devedoras perante a recorrente. Todavia, como as "holdings" também tinham valores a receber da JASA, em razão da revenda de ações da José Alves S.A., poderiam abater tais contas a receber, transferindo para JASA a obrigação das "holdings" para com a recorrente. A JASA, por sua vez, incorporando a José Alves S.A., tinha um crédito contra a recorrente";

s) "neste momento em que se opera a compensação dos créditos e débitos interligados, de forma a equalizar a posição financeira das partes envolvidas, ocorre a conhecida figura da **sub-rogação convencional**, prevista no art. 986, I, do Código Civil e que consubstancia a hipótese configurada neste processo ";

t)" esta compensação de créditos contabilizou-se no dia 22.06.1988, quando os débitos das "holdings" para com a recorrente foram compensados com os créditos da JASA pelo valor de CZ\$ 126.810.000,00";

u)" no entanto, embora reconhecendo a existência de crédito suficiente por parte da JASA, a fiscalização não reconheceu a integralização do capital porque a JASA era **estranha ao quadro**

societário da fiscalizada";

v) " tal circunstância não impede a integralização do capital da recorrente, uma vez que seu contrato social permitia aquela integralização " em moeda e bens" , constituindo crédito uma espécie de bem";

x) " a mais grave consequência dessa atitude da fiscalização radica em que os créditos da JASA foram diminuídos pelo débito acima mencionado, parando, portanto, de gerar correção monetária devedora, o que, entretanto, não foi reconhecido pela fiscalização, que recusou a correção monetária do capital (por julgá-lo não integralizado), mas igualmente não recompôs os créditos da JASA, não gerando, pois, correção monetária de espécie alguma.

Prosseguindo, esclarece a recorrente que:

a) " em 31.12.1987, houve um aumento do capital da recorrente, no total de CZ\$ 687.190.000,00, mediante lançamentos contábeis na mesma ordem e com idênticos efeitos das capitalizações anteriores. No entanto a fiscalização não aceitou tal aumento, sob o fundamento de haver sido ele realizado com verba proveniente do saldo em conta corrente dos sócios quotistasw" que, na verdade não teria existido";

b)" ocorre, no entanto, que os sócios possuíam contas correntes em outras sociedades, tal como anteriormente descrito, as quais, mediante compensação, resultariam em um contas a receber da própria recorrente, se fosse contabilizada, passo a passo, cada cessão de crédito entre as pessoas jurídicas até alcançar as físicas, concretizando-se a integralização do capital, com a consequente redução dos créditos da JASA para com a recorrente ";

c)" outra vez, os srs. Agentes Fiscais impugnaram a ca-

pitalização, mas não repuseram os efeitos da ausência de correção monetária devedora na diminuição dos créditos da JASA ";

d) " por fim, em 31.7.1988, o contrato social da recorrente foi aumentado, entre outras, pela sócia quotista Maria Dilda Alves, utilizando procedimento idêntico aos anteriores descritos, subscrição essa no valor de CZ\$ 337.075.481,00 e, ainda uma vez, a fiscalização não aceitou tal integralização ... por faltar o elemento jurídico(Contrato Social) que dê validade a transferência de patrimônio da pessoa jurídica(JASA) na assunção da obrigação de uma pessoa física...";

e) faltou ao fisco um mínimo de sensibilidade ou espírito de equidade;

f) a Lei nº 4726 diz respeito ao registro de comércio, exclusivamente, e a eficácia aí compreendida é para efeito das leis comerciais e não das fiscais(direitos de terceiros, credores, acionistas, etc.), sendo o fisco parte estranha nessa relação;

g) a lei de simetria, conduz à nítida alternativa de que se corrigem simultaneamente ambos os lados do balanço na data do ato praticado ou a partir da data do arquivamento;

h) outro não é o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação, no Parecer Normativo 28/84(que transcreve) e do Conselho de Contribuintes(transcreve ementas de acórdãos):

i) todos os aumentos de capital realizados, nas datas em que ocorreram, automaticamente representaram uma diminuição na dívida da recorrente para com a JASA, conta corrente essa que gerava despesa de correção monetária, equilibrando o consequente aumento das contas de ativo permanente, que retratavam as aplicações desse mesmo dinheiro. Com as baixas ocorridas nessa dívida, em função

das capitalizações impugnadas, reduziu-se proporcionalmente a geração de despesa financeira e, sem que se aceite a correção monetária do capital correspondente, ocorre total distorção entre patrimônio líquido e ativo permanente, o que fará a dar lucros inflacionários eternos;

j) quanto à contabilização de bens e serviços em data posterior à sua ocorrência, o entendimento do fisco é o de que a contabilização deva ser feita na data da nota fiscal, e não da efetiva entrada dos bens ou recebimento dos serviços, o que, se adotado, provoca uma distorção no resultado do exercício, pelo reconhecimento da correção em duplicidade do mesmo valor, ou seja, a correção do caixa e a correção do permanente;

l) " a subavaliação dos estoques, verificada no período-base de 1987 e considerada custo em 1988, não compreendeu a correção monetária nesse mesmo período, correspondente à correção monetária do patrimônio líquido. Uma vez considerada tal diferença, o prejuízo fiscal no período-base de 1988 montaria a CZ\$ 2.372.605.497,00";

m) finalmente, apresenta um quadro demonstrativo (fls. 1158/1160) do lucro inflacionário que teria a opção de diferir, mesmo considerando os valores tributados pelo fisco.

Informando o processo às fls. 1290 a 1313, em síntese, assim se manifestou a fiscalização, a respeito dos itens impugnados:

PASSIVO FICTICIO

Os documentos apresentados pela impugnante são destituídos de elementos essenciais que lhes dêem validade como meio de prova, não constando sequer a data de liquidação dos respectivos

títulos. Mantém a tributação.

DESPESA COM PROPAGANDA

A glosa foi efetuada devido a situação irregular da beneficiária perante o Cadastro Geral de Contribuintes. Mantém a tributação.

Despesa Distribuída por Coligada

Mantém a glosa, apoiando-se no Parecer CST 1.597-1/86 e Acórdão 101-77.527/88.

Bens do Ativo Permanente Registrados Como Despesa

Os gastos se referem à construção da fábrica ou à aquisição e instalação de equipamentos. Quanto aos "pallets", cita o Acórdão 105-1867/86, esclarecendo tratar-se de artefatos fabricados com grossas e resistentes peças de madeira maciça. Mantém a tributação.

Despesas Não Comprovadas

Não foram apresentados os comprovantes de gastos à fiscalização e tais comprovantes inexistem em face da apropriação de gastos ser efetivada pelo critério de rateio entre empresas interligadas, procedimento não acatado legalmente.

Correção Monetária

a) Sobre Depreciação indevida

Sendo a depreciação indevida, inexistente também a sua correção monetária como parcela devedora subtrativa do resultado do

exercício.

b) Do Capital não Integralizado

A autuação se estribou, resumidamente, em dois pontos basilares:

a) não consideramos integralizado o capital subscrito quando a impugnante creditou a conta Capital e debilitou contas correntes dos sócios (que não possuíam saldos), nem quando transferiu esses débitos para empresas interligadas;

b) na única hipótese em que parte do capital foi reconhecidamente integralizado (CZ\$ 892.924.519,00 em 31/07/88) seus efeitos tributários em termos de correção monetária, só foram aceitos a partir da data do registro do Contrato Social na Junta Comercial do Estado de Goiás (27/03/89).

A correção monetária glosada no exercício de 1988 foi aceita pela recorrente.

São incoerentes as assertivas da impugnante uma vez que a chamada "compensação" só ocorreria em 22/06/88 e os fatos descritos ocorreram anteriormente. Por outro lado a conhecida figura da sub-rogação convencional exige para seu implemento que o credor transfira expressamente seus direitos ao terceiro (contrato escrito). Transcreve o artigo 986 do Código Civil Brasileiro, citando Silvio Rodrigues e Rubens Requião.

Aduz que a variação monetária passiva, diferentemente das ativas, se inclui no campo da permissibilidade tributária para se apropriar uma despesa, ou seja, é opcional ao contribuinte, conforme estabelece o art. 254, inciso II, do RIR/80.

O que fez a fiscalização foi aceitar a variação monetária-

ria ativa já apropriada, para evitar uma bitributação, não reconhecendo qualquer identidade de valor entre a correção monetária do capital e a variação monetária ativa dos contas correntes das "holdings", uma vez que jamais haveria identidade de valores entre a correção monetária prevista no DL 2341/87 (que tem como base a variação da DTN mensal) e a variação monetária do art. 254 do RIR/80 (calculada com base na DTN diária, conforme Parecer Normativo 10/85). "Num procedimento espontâneo (e não em ação fiscal) esses valores tanto poderiam beneficiar quanto prejudicar o contribuinte, dependendo das épocas do mês em que houvesse as apropriações no fluxo financeiro (mútuo).

Cita o Parecer Normativo 23/81 e os Acórdãos 103-07.558/86 e 105-1962/86, para confirmar que, para fins de correção monetária, a fixação da data do aumento de capital terá que levar em conta o que estabelece o artigo 39 da Lei 4726/65.

c) Incorreções nas Datas das Imobilizações

Esclarece que a correção monetária deve ser efetuada a partir da data de aquisição do bem, transcrevendo o art. 191 do Código Comercial, aduzindo que "se o negócio está perfeito e acabado, embora ainda não recebido o bem, deverá ele integrar o patrimônio da sociedade **debitando-se** o ativo permanente e ficando, desde já, sujeito à correção monetária.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

" Em termos fiscais, subavaliação de estoques (por majorar custos), despesa indevida ou omissão de receita têm o mesmo

efeito na composição do lucro real em procedimento de ofício " e, assim, "não que se falar em alterar a correção monetária do balanço devido à apuração de subavaliação de estoque porque não tem previsão legal".

Quanto à reformulação do Lucro Inflacionário Diferido pleiteado pela impugnante esclarece que é uma opção do contribuinte, devendo ser exercida atempadamente.

Apreciando a impugnação, a autoridade julgadora, argumentou, em síntese, que:

a) deve-se excluir da tributação, no item passivo fictício, a importância de Cz\$ 44.224.800,00, representada pelas notas fiscais emitidas no mês de dezembro de 1988, relacionadas às fls. 1317, liquidadas somente no ano seguinte, entretanto, o mesmo não ocorre com relação aos documentos de fls. 1175 (nele sequer consta a data de liquidação do título) e de fls. 1176 a 1181, que nada de novo trazem;

b) deve ser excluída de tributação a parcela de CZ\$ 2.150.000,00 (despesa de propaganda), já que a suspensão da inscrição no CGC da empresa beneficiária, por si só, não é motivo de glosa;

c) com o advento do DL 1641/78, as sociedades foram obrigadas a apurar seus resultados individualmente, tornando-se inadmissível o rateio das despesas da controladora entre suas controladas;

d) quanto aos serviços prestados por Geraldo Pontes Coelho, esses referem-se a trabalhos de marceneiro e pedreiro (calçamentos, alvenaria, concretagem...) e considerando que a defenden-

te, no período de execução dos serviços, tinha pouco mais de um ano de funcionamento, é de se concluir que referidos gastos objetivaram finalizar a obra de sua sede administrativa e industrial;

e) no tocante aos documentos de fls. 186/200, 223/224, 237/242, 250/252, 201/202, 218/222, 278/281, 225/230, 243/249, 252/259, 274/277 e 283/291, eles indubitavelmente tiveram a finalidade de conclusão das instalações da defendente:

f) relativamente aos "pallets" são considerados despesas somente se comprovadamente adquiridos para reposição de quebras ocorridas na industrialização(revenda), citando acórdão 105-1867/86;

g) as notas fiscais 041, 070, 076, 092, 140, 143, 144 e 145 referem-se a despesas operacionais, num total de Cz\$ 1.442.476,00;

h) quanto as despesas não comprovadas, nos contratos apensados ao processo a defendente deles não participa, além apresentar documentos que comprovem as despesas;

i) é inconteste que deve-se adotar como data da imobilização do bem classificado no ativo permanente aquela constante da nota fiscal;

j) o momento da correção monetária deve ater-se ao disposto no Parecer Normativo 23/81;

l) quanto à integralização de Cz\$ 10.000.000,00(lançamento contábil em 17.03.87), apesar de ter se creditado a conta "Capital ", considerando-o como se realizado fosse, a contrapartida lançada(conta-corrente dos sócios) não fez ingressar dinheiro, bens ou quaisquer direitos, que são os meios de realização do capital social;



m) em 27.10.87, os débitos dos sócios (Cz\$ 10.000.000,00) foram transferidos a 06 empresas interligadas;

n) em 22.06.88 houve a transferência dos débitos das seis empresas para outra interligada José Alves S.A. - Importação e Exportação;

o) conclui-se que a importância acima não foi integralizada até a presente data, daí manter-se a glosa da despesa de correção monetária contabilizada a partir de março de 1987, inclusive nos balanços encerrados em 1988 e 1989;

p) quanto à importância de Cz\$ 116.810.000,00 (lançamento contábil de 31.12.87), a autuada utilizou do mesmo artifício descrito anteriormente;

q) relativamente à alteração contratual de 31.12.87, aumento de capital no valor de Cz\$ 687.000.000,00, o que, ocorreu, efetivamente, foi a transferência da dívida dos sócios para outra empresa do grupo José Alves S/A - Importação e Exportação, com a particularidade de que esta última possuía direitos (saldo credor) junto à impugnante;

r) não há que se falar em realização do capital, por ser essa pessoa estranha ao seu quadro social;

s) quanto à alteração contratual de 31.07.88, no valor de Cz\$ 1.230.000.000,00, apesar da alteração do contrato social ser datada de 31.07.88, a empresa considerou o capital realizado somente em 31.08.88, data em que efetuou o lançamento na contrapartida a débito da conta corrente José Alves S/A, transferindo, em 01.10.88, parte do capital para a sócia Maria Dilda Alves (Cz\$ 337.075.481,00), ou seja, a JASA transferiu somente parcela de seu capital, assumindo, entretanto, as obrigações da sócia;

t) relativamente à parcela assumida pela sócia Maria Dilda não se fez ingressar dinheiro, nem bens na investida e não possuía aquela junto a esta nenhum direito a seu favor, logo, a parcela atribuída à referida sócia(aumento de capital de 31.07.88) deve ser considerado Capital Não Integralizado;

u) no que tange à parte da JASA(CZ\$ 892.924.519,00), apesar de ser considerado integralizado em 31.07.88, em face de possuir direitos(saldo credor) junto à investida, os efeitos tributários em termos de correção monetária, somente vigorarão a partir de 27.03.89, data da averbação do contrato na Junta Comercial;

v) finalmente, com relação à arguição da sub-rogação convencional prevista no Código Civil, vale dizer que desde o início não foi contestada a forma com que se operaram as transferências na participação no capital entre todas as pessoas envolvidas. O que se questionou inicialmente, e posteriormente ficou caracterizado, é que apesar das transações serem tidas como válidas perante a lei civil, houve inobservância na apuração da base de cálculo do tributo ora em lide;

x) a opção para diferir-se o lucro inflacionário não realizado tem que ser manifestada na entrega da declaração de rendimentos;

z) não que se falar em alteração do patrimônio líquido em função de subavaliação de estoque.

Não se conformando com a decisão de primeiro grau, a empresa recorreu para este Colegiado, através o petitório de fls.1350/1368, onde discorre sobre os objetivos da correção monetária no Brasil, ratifica as razões apresentadas na impugnação, acrescentando, que:



"... cabe pequeno resumo dos fatos que antecederam e depois foram ocorrendo ao longo do tempo em que implantava a fábrica de Coca-Cola da recorrente no Município de Trindade-GO.

Seis pessoas de uma mesma família decidiram constituir uma pessoa jurídica que deveria, por sua vez, construir e depois explorar uma fábrica de Coca-Cola na região anteriormente mencionada.

As disponibilidades financeiras dessas pessoas, na época, eram insuficientes para a execução integral do projeto. No entanto, elas tinham participação societária em uma outra pessoa jurídica, José Alves - Importação e Exportação, empresa de grande porte, a qual tinha disponibilidade e, em virtude de suas potencialidades, seria capaz de ir gerando recursos que se fizessem necessários à implantação da fábrica de refrigerantes. Estava, assim, solucionado o problema: a pessoa jurídica que seria constituída para empreender a fábrica seria uma subsidiária ou controlada da José Alves S/A, que se encarregaria de aportar àquela, os recursos de que precisasse.

Todavia, por norma da empresa concedente do direito de fabricação da Coca-Cola no Brasil não era permitida a participação de pessoa jurídica no capital da sociedade que iria exercer a atividade de fabricante do refrigerante. Em face da dificuldade surgida e pensado o assunto, os empresários decidiram que a pessoa jurídica, proprietária da fábrica, seria construída exclusivamente pelas pessoas físicas e que os recursos continuariam a ser repassados da José Alves S/A, a qual teria seus créditos ressarcidos por meio de outros ativos dos seus acionistas, também sócios da nova fábrica, assim como mediante novas operações entre a credora

e os devedores que seriam realizadas no decorrer do tempo.

Em resumo, nota-se que José Alves S/A seria o suporte de todo o empreendimento, para onde, por conseguinte, deveriam desaguar todos os reflexos financeiros da implantação do novo projeto. É por isso que todos os lançamentos contábeis de integralização de capital foram feitos, inicialmente, a débito dos sócios pessoas físicas, sendo, em seguida, os referidos débitos, transferidos às "holdings" dos mesmos e daí para a José Alves S/A que, como se percebe, era credora da empresa que implantava a fábrica.

A existência de contrato escrito entre as pessoas físicas, as "holdings" e a credora, todas relacionadas no projeto, além de totalmente dispensável, pois havia entre elas um acordo tácito, ou, noutras palavras, um contrato não solene, feito verbalmente por membros de uma mesma família, em nada torna insubsistente quaisquer dos atos praticados. Não existe prova melhor para esses fatos, decorrentes de um acordo tácito, do que verificar que cada um deles foi, ao mesmo tempo, escriturado em todas as pessoas jurídicas envolvidas.

Acima de tudo, existia entre os interessados um ajuste no sentido de executar todo o empreendimento, como de fato o foi, dentro da mais perfeita ordem e dos mais rigorosos princípios, tanto de ordem societária quanto jurídica. Portanto, nada poderia, nem pode, ser alegado pelo Fisco como prejudicial à Fazenda Nacional, como adiante demonstraremos.

Passamos, agora, a comentar as afirmações do Julgador de Primeira Instância, relativamente à correção monetária do capital da empresa. No início das suas considerações afirma o Senhor Delegado da Receita Federal que o capital se considera realizado a

partir da data em que os sócios contribuem com direitos. Não resta dúvida de que essa afirmação está correta, de conformidade com a legislação tributária e com ela concordamos plenamente.

Entretanto, é preciso esclarecer que os débitos de sócios para com a empresa da qual participam representam direitos desta e nada na legislação tributária, nem mesmo no citado Parecer Normativo CST nº 23, de 1981, obsta que se integralize o capital com os referidos créditos. O que não se pode, e aí estaria certo o Fisco, é admitir que os créditos utilizados não estivessem sujeitos à incidência de encargos de valor, no mínimo, iguais aos que seriam calculados com base nos índices de correção monetária das demonstrações financeiras no mesmo período.

Continuando suas considerações, afirma o Senhor Delegado que o fato de a empresa haver escriturado a débito de sócios e a crédito de capital o montante integralizado fere os princípios básicos de contabilidade, tendo em vista que o título correto da conta debitada deveria ser Capital a Integralizar, redutora do capital social.

Afirmamos, porém, que esse fato não implica modificação na base de cálculo do imposto. Senão vejamos: Admita-se que o lançamento tenha um valor de 100 unidades monetárias e que o índice de correção monetária do período seja de 1,10. Corrigindo-se a conta dos sócios seria gerado um crédito à conta de correção monetária de 10 unidades; corrigindo-se em seguida a conta de capital seria gerado um débito à referida conta de correção monetária também de 10 unidades, e o seu saldo final seria de 0 (zero). Se, ao contrário, classificássemos a conta dos sócios como redutora da conta capital, como quer o Senhor Delegado, teríamos que o capital

realizado seria 0(zero) e, correção de zero é zero! Tem-se, então, que por qualquer forma o resultado final é igual, o que não justifica, de forma alguma, qualquer lançamento de crédito tributário.

Pretender, com base apenas em aspectos formais, destituídos de quaisquer efeitos econômicos, cobrar tributo de uma empresa que, de fato não o deve, convenhamos, é contrário a qualquer princípio de direito tributário. Por outro lado, vale lembrar que imposto de renda se lança penas quando resta provado que a pessoa jurídica tinha adquirido algum lucro, o que não acontece em qualquer dos fatos referentes à escrituração das integralizações de capital na autuada, mencionados pelos autores do feito fiscal.

Deixamos de tecer qualquer comentário adicional às integralizações posteriores, pois essas, como afirma o próprio Julgador de Primeira Instância, foram escrituradas segundo os mesmos critérios adotados no fato mencionado e simplificado acima.

Relativamente às formalidades referidas no Parecer Normativo nº 23, de 1981, mencionado na decisão de primeira instância, é preciso verificar que as mesmas aplicam-se plenamente para efeitos societários e do direito comercial, mas, em tempo algum, poderão ser tomadas como fato gerador de imposto de renda, ainda mais sobre correção monetária.

O julgador fala, também, no Parecer Normativo nº 28, de 1984, o qual, já em sua ementa informa: "Considera-se integrado ao patrimônio líquido da sociedade por ações o capital novo, desde o momento da integralização das ações subscritas".

Ora, tendo em vista que a empresa José Alves S/A possuía créditos com a autuada em todas as datas em que ocorreram os re-

gistros contábeis e aumento de capital desta, afirmar que não houve integralização por não ser a credora pessoa jurídica relacionada ao capital da devedora ou pela inexistência de instrumento contratual escrito justificando os lançamentos é, no mínimo, uma distorção dos fatos, cujo desfecho final seria impor à atuada um prejuízo que inviabilizaria totalmente a sua existência.

Ademais, é inconsistente o lançamento com base no argumento de que os créditos mencionados não podem ser considerados integralização de capital. E, no mínimo, contraditório por parte do Fisco não admitir a quitação dos créditos da empresa com seus sócios, pessoas físicas, com as "holdings" destes e os débitos dela para com José Alves S/A. Quando um lançamento contábil é recusado, a técnica indica que a situação anterior é restabelecida, ou seja, no caso, a empresa atuada voltaria a ser devedora, pelo menos para efeitos fiscais, de José Alves S/A. Como os créditos desta estavam sujeitos à atualização monetária aos mesmos índices utilizados para a correção das demonstrações financeiras - vide contrato anexo - o registro das variações monetárias passivas correspondentes produziriam, na base de cálculo do imposto, efeitos idênticos ao da correção glosada, inexistindo, ainda assim, qualquer suporte para o lançamento que ora se contesta.

Ainda quanto ao feito fiscal, causa-nos estranheza o fato de o próprio fisco afirmar que, por não ter a rubrica Custo das Mercadorias Vendidas, relativa ao ano de 1988, sido objeto de averiguação não podem seus efeitos serem compensados na avaliação do estoque final, mantendo-se, com argumento dessa natureza, um lançamento de tributo que, como bem indica a escrituração do contribuinte, é totalmente inconsistente."



Fala em seguida da desnecessidade de contrato escrito para os acordos tácitos, transcrevendo o artigo 129 do Código Civil e ensinamentos de J.M. Carvalho Santos e finaliza dizendo que:

" A vista do direito positivo brasileiro e da melhor doutrina, fica evidente faltar razão aos autores do feito fiscal quando desejam que, para a consecução da integralização de capital da recorrente, por meio da compensação de débitos e créditos interligados, haja a necessidade de um contrato escrito. Não há obviamente, necessidade de tal contrato. Isto porque, o que existia entre os sócios era um acordo tácito ou um **contrato consensual, não solene**. Por isso mesmo, tal acordo de vontades ou contrato não precisaria ser escrito. A lei não prescreve forma especial para ele".

é o relatório.



Processo nº 10120/002.182/90-15

Recurso nº 103.773

V O T O

Conselheiro Jezer de Oliveira Candido

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

No mérito, passemos à análise, item por item, das questões suscitadas no recurso interposto pela empresa:

PASSIVO FICTICIO

A tributação foi efetivada pela falta de comprovação das obrigações constantes do passivo circulante, grupo "Fornecedores", do balanço levantado em 31 de dezembro de 1988.

Na fase impugnatória, a autoridade julgadora de primeira instância excluiu de tributação alguns valores (após expedir telex para alguns fornecedores da recorrente).

Na fase recursal, a empresa nada trouxe de novo que pudesse infirmar o decisório de primeira instância.

Ora, a falta de comprovação das obrigações constantes no balanço de encerramento do exercício dá ensejo a que se presuma que tais valores foram pagos (com receitas que ficaram à margem da contabilidade e da tributação) e não foram baixados nos assentamentos contábeis da recorrente.

Seguindo, pois, vasta jurisprudência deste Conselho, entendendo deva ser mantida a tributação neste item.

DESPESA DISTRIBUIDA POR COLIGADA



Neste item, o fisco glosou despesas no valor de CZ\$ 85.060.505,00, objeto de rateio pela "holding" do grupo, por falta de comprovantes hábeis.

A recorrente esclarece que nos anos de 1986 a 1988 foi praticamente administrada através de pessoal lotado em São Paulo, aduzindo que o valor glosado equivale a 306.548 BTN's e, quando a administração passou a ser feita em Goiás, as despesas somaram 1.744.113 BTN's, sendo perfeitamente coerente o valor rateado.

A dedutibilidade da despesa está subordinada a uma perfeita comprovação dos valores deduzidos do lucro líquido. No caso vertente, era necessário que a recorrente apresentasse ao fisco documentação hábil e idônea, acompanhada dos critérios de rateio dessas despesas, o que, com a devida vênia, não foi feito.

Nego, portanto, provimento ao recurso neste item.

BENS DO ATIVO PERMANENTE REGISTRADO COMO DESPESA

A fiscalização glosou as importâncias de CZ\$ 9.265.294,9 e CZ\$ 7.830.883,82, deduzidas como despesas operacionais, por entendê-las passíveis de ativação.

A empresa argumenta que os valores se referem a serviços de manutenção de instalações, testes finais de equipamentos já instalados ou aquisições de "pallets", estes últimos com vida útil inferior a um ano.

A decisão monocrática esclarece que os serviços prestados por Geraldo Pontes Coelho referem-se a trabalhos de marceneiro e pedreiro (calçamentos, alvenaria, concretagem) e que a defedente, no período de execução dos serviços, tinha pouco mais de um ano de funcionamento e, assim, concluindo que referidos gastos visaram

finalizar a obra de sua sede administrativa e industrial.

Relativamente aos "pallets" afirma que somente podem ser considerados despesas quando adquiridos para reposição de quebras ocorridas na industrialização.

Dos valores glosados(fls. 1203/1206) a autoridade julgadora de primeira instância aceitou as notas fiscais números 41, 70, 76, 92, 140, 143, 144 e 145.

Considerando a discriminação sumária dos serviços prestados(fls. 1203/1206), entendemos que, na maioria dos casos, trata-se de pequenos serviços realizados em diversos setores da indústria e, com exceção daqueles relativos às notas fiscais números 062(Aterro-volta da indústria calçada), 065(23 caminhões de cascalho), 102, 109, 112, 118, 119 e 123(reforma galpão Rio Verde), podem se apresentar como conservação ou reparo. Dando ao contribuinte o benefício da dúvida, entendo que os demais valores devam ser excluídos de tributação, peerfazendo CZ\$ 5.549.467,82.

Quanto aos demais valores, entendemos que devam ser ativados.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Neste item, a fiscalização glosou diversas despesas com arrendamento mercantil face à ausência de documentação hábil e idônea que lhes dessem suporte.

Efetivamente, a recorrente não trouxe à colação os comprovantes das despesas glosadas, apresentando contratos em nome da empresa José Alves S/A - Importação e Exportação, sem, entretanto, comprovar que os bens arrendados estavam sendo utilizados em seu

estabelecimento.

Assim, nego provimento ao recurso.

INCORREÇÃO NAS DATAS DAS IMOBILIZAÇÕES

Entende a recorrente que a data de contabilização dos bens e serviços é a da efetiva entrada do bem ou do recebimento dos serviços, enquanto que o fisco defende que o registro deva ser feito na data de emissão da nota fiscal.

No processo está demonstrado que houve um lapso temporal razoável entre as datas constantes das notas fiscais e as datas de contabilização, gerando, assim, distorções na correção monetária do balanço.

Entendo, no caso, que o bem deva ser ativado desde o momento de sua aquisição que ocorre quando da emissão do documento próprio. No caso de serviços, a prestação fica definitivamente implemetada por ocasião da expedição da nota fiscal.

Assim, tem razão a fiscalização. O procedimento adotado pela recorrente gerou uma correção monetária credora a menor, reduzindo, dessa forma, o lucro sujeito à tributação pelo imposto de renda

REFLEXOS NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE

Tendo em vista que a recorrente subavaliou seus estoques no ano de 1987, considerando-se o reflexo no custo do ano seguinte, entende que a fiscalização deveria levar em consideração os reflexos da correção monetária do patrimônio líquido no ano de 1988, uma vez que, assim, o prejuízo no período-base de 1988 alcançaria CZ\$ 2.372.605.497,00.



Não resta dúvida de que a subavaliação de estoque, gerando um custo maior em um ano, reduz o lucro e, em consequência, o patrimônio líquido. Restabelecendo-se o lucro efetivo, ou seja, avaliando-se o estoque pelo seu valor correto, há incremento no patrimônio líquido e, obviamente, ocasionaria uma maior despesa de correção monetária no ano seguinte (que teria seu lucro diminuído ou seu prejuízo aumentado). Entretanto, entendo que não cabe ao fisco fazer tal recomposição, pois, no caso, contabilmente, nada impede que a empresa avalie seus estoques de forma diversa daquela estabelecida na legislação do imposto de renda. É óbvio que as possíveis diferenças para mais ou para menos devem ser excluídas ou adicionadas para efeito de determinação da base de cálculo do tributo.

Convém ressaltar que o reflexo fiscal que adveio do procedimento adotado pela recorrente foi devidamente considerado pelo fisco: o valor foi considerado como redutor da matéria tributável no ano seguinte ao da subavaliação do estoque.

CAPITAL NÃO INTEGRALIZADO

Entendeu o fisco que a empresa calculou correção monetária devedora a maior em virtude de ter corrigido capital inicial não integralizado, caracterizado por lançamento de valores em contas correntes dos sócios, não tendo comprovado o efetivo ingresso dos recursos, bem como por ter registrado os contratos na Junta Comercial fora do prazo legalmente estabelecido. No caso, não se aceitou a integralização de capital inicial (debitado em conta-corrente dos sócios) e de aumentos posteriores (debitados aos sócios e

posteriormente transferidos a diversas empresas do grupo, sendo que, na última transferência, a empresa interligada era credora da recorrente), quer por ausência de contrato escrito para transferir-se débitos dos sócios de uma empresa para outra, quer por ter sido o registro na Junta Comercial feito a destempo.

A questão demanda algumas considerações preliminares.

Inicialmente, não entendo que o registro de um contrato social ou de uma alteração contratual seja marco definidor para efeito de correção monetária de balanço, pelo menos para fins fiscais.

O objetivo da correção monetária é tão somente o de atualizar valores. Assim, o que se deve indagar é se efetivamente existe o bem(ou o direito, ou a obrigação) sobre o qual incidirá o índice de atualização. Procedimento diverso pode conduzir a enormes distorções. A interpretação não pode conduzir ao absurdo, como por exemplo: aumento de capital em dinheiro, sem o devido registro. Adquire-se, em seguida, um bem sujeito à correção monetária. Passam-se anos. O bem tem seu valor atualizado. Geram-se saldos credores. Paga-se imposto de renda. O capital não sofre atualização, ou seja, não existe!

Não posso abraçar tal entendimento. Claro está que no exemplo acima o que deve prevalecer é a neutralidade.

Outro aspecto muito focado no presente processo é o de que a existência de um contrato está adstrita à existência de instrumento escrito.

Na verdade, tal assertiva só é verdadeira quando a lei expressamente o exige.

A existência de lançamentos contábeis nas diversas em-

presas denotam a existência de vínculo contratual entre as partes. Nesta linha, por diversas vezes, tem decidido este Colegiado.

Vejamos o que ocorreu no presente processo.

Na integralização inicial, creditou-se capital e debitaram-se os diversos sócios. Em seguida, os débitos dos sócios foram transferidos para seis empresas interligadas(27.10.87) e, mais tarde(22.06.88), para a José Alves S/A que era credora da recorrente. Nos aumentos de capitais posteriores, a sistemática empregada foi a mesma. É certo que o conta-corrente da recorrente com José ALves S/A gerava variações monetárias passivas. É certo, também, que ao diminuir o saldo do conta-corrente - quando dos lançamentos dos " aumentos de capital " - a litigante deixou de reconhecer despesas com variações monetárias passivas. O fisco reconhece tal fato, entretanto, argumenta que " Acontece que a apropriação das variações monetárias passivas, diferentemente, das ativas, se inclui no campo da permissibilidade tributária para se apropriar uma despesa, ou seja, é opcional ao contribuinte, conforme estabelece o art. 254, inciso II do RIR/80 " e " Assim, por não ter sido objeto da ação fiscal, tão somente aceitamos os valores contabilizados a título de variações, tanto ativas, como passivas".

Assim, tanto no lançamento inicial, como na decisão recorrida, o entendimento é de que não houve integralização de capital, seja por falta de registro ou registro a destempo, seja pela ausência de contrato escrito que desse suporte aos diversos lançamentos feitos em conta-corrente das empresas interligadas. Glossou-se as despesas de correção monetária das diversas " integralizações ", mas não foram consideradas as despesas de variações mo-

monetárias passivas que a recorrente teria, caso não houve diminuição do saldo em conta-corrente.

A decisão recorrida afirma que "...apesar das transações serem tidas como válidas perante a lei civil, houve inobservância na apuração da base de cálculo do tributo ora em lide".

Ora, senhores conselheiros, mesmo aceitando-se que o registro é marco inicial para efeito da correção monetária de capital integralizado e que os diversos lançamentos em conta corrente não estão apoiados contratualmente, o mínimo que deveria ocorrer era voltar-se à situação anterior e, assim, maior seria o saldo em conta-corrente da recorrente com a interligada, o que certamente geraria maior despesa com variação monetária passiva que, por sua vez, anularia, total ou parcialmente, as despesas de correção monetária das "integralizações" impugnadas pelo fisco.

O lançamento é atividade estritamente vinculada. O fisco deve cobrar a parcela de tributo efetivamente devida pelo sujeito passivo.

A única diferença do procedimento de ofício e do pagamento espontâneo está nos acréscimos legais e não no valor do imposto devido que deve ser o mesmo que o contribuinte teria de pagar se fizesse sua apuração de acordo com a legislação vigente.

Entendo, pois, que, mesmo admitindo a linha de raciocínio seguida pelo fisco, os reflexos das variações passivas que foram de ser efetivadas pela recorrente deveriam ser considerados no lançamento para, desse modo, cobra-se o tributo efetivamente devido pela recorrente.

Quanto ao valor de Cz\$ 15.375.930,77 entendo que foi plenamente aceito pela recorrente, conforme se depreende da peça

impugnatória.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso neste item, devendo-se excluir de tributação a parcela de Cz\$ 7.788.979.615,13.

MUDANÇA NO PERCENTUAL DE REALIZAÇÃO DO LUCRO INFLACIONARIO DIFERIDO

Entende a recorrente a sociedade teria a opção de diferir a tributação do lucro inflacionário e, assim, não haveria matéria a ser tributada, elaborando demonstrativo.

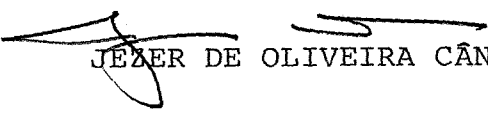
Não vejo como dar guarida à pretensão da recorrente uma vez que a opção de diferimento do lucro inflacionário deve ser efetuada por ocasião da entrega da declaração de rendimentos.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

A matéria já foi devidamente apreciada quando me manifestei sobre os reflexos da subavaliação do estoque. Aliás, os prejuízos foram corretamente considerados pela fiscalização.

Por todo o exposto, DOU provimento parcial ao recurso, para excluir de tributação a importância de Cz\$ 7.794.529.082,95, relativamente ao exercício de 1989.

Brasília-DF, em 27 de abril de 1993

 JÉZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO - RELATOR 