



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 20 outubro de 19 86

ACORDÃO N.º 101-76.830

Recurso n.º - 90.746 - IRPJ - EX: 1982

Recorrente - TRANSPORTES PESADOS CITRAMA LTDA.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BELÉM (PA).

**DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS** - Caracterizam a hipótese os empréstimos concedidos aos sócios da empresa que não se revestirem das condições estabelecidas em lei, devendo o valor dos mutuos concedidos após 01.01.78 ser deduzido dos lucros acumulados ou reservas de lucros para efeito de correção monetária do patrimônio líquido da empresa (Dec.-lei 1598/77, arts. 60, V, e 62, IV). A responsabilidade tributária, no caso, recai sobre a própria pessoa jurídica que é a beneficiária da diminuição de imposto decorrente da correção monetária sobre a parcela de lucros que ela deveria excluir do patrimônio líquido, para efeito de atualização monetária.

**ISENÇÃO - SUDAM** - A isenção de que trata o art. 23 do Decreto-lei nº 756, de 11.08.69, só contempla os resultados do empreendimento obtidos na área de atuação da SUDAM e considerados de interesse para o desenvolvimento da Amazônia, devendo a empresa que desenvolver atividades fora da Amazônia Legal e/ou atividades mistas segregar os elementos que compõem os respectivos custos, receitas e resultados (RIR/80, art. 454 e §§). Se o procedimento contábil adotado pela empresa não for capaz de determinar com segurança e precisão o verdadeiro valor do seu lucro da exploração, terá lugar o critério estimativo baseado na relação percentual de participação da receita líquida da atividade incentivada na receita líquida total da empresa, na forma indicada nos quadros 03 e 04 do Anexo 2, da

Declaração de Rendimentos, Pessoa Jurídica, e conforme as conclusões do PN CST nº 49/79.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTES PESADOS CITRAMA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 20 de outubro de 1986.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

VISTO EM AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 23 OUT 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10280-002.694/86-27

RECURSO Nº: 90.746

ACÓRDÃO Nº: 101-76.830

RECORRENTE Nº: TRANSPORTES PESADOS CITRAMA LTDA.

R E L A T Ó R I O

TRANSPORTES PESADOS CITRAMA LTDA. manifesta recurso a este Colegiado (fls. 241 a 274) contra a decisão de fls. 233 a 238, que manteve o auto de infração contra ela lavrado às fls. 3 a 5.

A peça básica assim descreveu e enquadrou as infrações que lhe deram causa:

"EXERCÍCIO FISCALIZADO 1982 - ANO-BASE 1981  
DESCRIÇÃO DOS FATOS

Em ação fiscal levada a efeito na empresa supra qualificada em decorrência do Programa FM Nº 4935, constatamos os seguintes fatos:

- 1 - A empresa não deduziu dos Lucros Acumulados e/ou Reservas de Lucros, para efeito de correção monetária do Patrimônio Líquido, as importâncias relativas aos empréstimos caracterizados como distribuição disfarçada de lucros, feitos a sócios, sem estipulação de juros e correção monetária, quando dispunha de lucros acumulados e/ou reservas de lucros, reduzindo dessa forma o Lucro Real, nas importâncias apuradas, conforme demonstração abaixo:

SÓCIOS

AURELINO JOSÉ PEREIRA  
 GERMINIO PAVAN  
 JOAQUIM ELIZO ROQUE  
 MAURO BASTOS FRANCO

VALOR DO EMPRÉSTIMO

Cr\$ 7.065.769,52  
 Cr\$ 2.270.987,70  
 Cr\$ 2.720.500,00  
 Cr\$ 1.221.730,88

TOTAL ..... Cr\$ 13.278.988,10

ACÓRDÃO Nº 101-76.830

|                         |                    |
|-------------------------|--------------------|
| COEFICIENTE DE CORREÇÃO | 1.9557             |
| VALOR CORRIGIDO         | Cr\$ 25.969.717,02 |
| VALOR TRIBUTÁVEL        | Cr\$ 12.690.728,92 |

- 2 - A empresa calculou indevidamente a isenção sobre o valor total das receitas operacionais, deixando de tributar a parcela de Cr\$ 290.763.502,82 (DUZENTOS E NOVENTA MILHÕES, SETECENTOS E SESSENTA E TRÊS MIL, QUINHENTOS E DOIS CRUZEIROS E OITENTA E DOIS CENTAVOS), relativa às receitas não abrangidas pela isenção (Anexo nº ), referentes ao exercício de 1982 ano-base 1981 (Vide Q.D.Nº1).

3 - DEMONSTRAÇÃO DOS FATOS APURADOS:

3.1 - RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE

|                                             |                         |
|---------------------------------------------|-------------------------|
| - de Atividades Isentas                     | Cr\$ 148.460.877        |
| - de Atividades não abrangidas pela isenção | Cr\$ 290.763.623        |
| TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA                    | <u>Cr\$ 439.224.500</u> |

3.2 - PERCENTUAL SOBRE A RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE

|                                             |               |
|---------------------------------------------|---------------|
| - de Atividades Isentas                     | 33,80%        |
| - de Atividades não abrangidas pela isenção | <u>66,20%</u> |
|                                             | 100,00%       |

3.3 - LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

|                                           |                         |
|-------------------------------------------|-------------------------|
| Lucro líquido do exercício declarado      | Cr\$ 97.845.217         |
| (+) Distribuição Disfarçada de Lucros (1) | Cr\$ 12.690.728         |
| (=) Lucro Líquido do Ex. Ajustado         | <u>Cr\$ 110.535.945</u> |

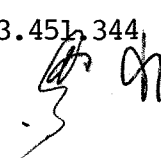
3.4 - Lucro Real Cr\$ 110.535.945

3.5 - Lucro da Exploração Cr\$ 110.535.945

|                                      |                                |
|--------------------------------------|--------------------------------|
| - Distribuição por Atividade         |                                |
| Parcela corresp.atividade isenta     | (33,80) Cr\$ 37.361,149        |
| Parcela corresp.atividade não isenta | (66,20) <u>Cr\$ 73.174.796</u> |

3.6 - CÁLCULO DA ISENÇÃO

|                                      |                        |
|--------------------------------------|------------------------|
| Lucro da Exploração Atividade Isenta | Cr\$ 37.361.149        |
| Alíquota do Imposto                  | 35%                    |
| Imposto                              | Cr\$ 13.076.402        |
| Adicional                            | Cr\$ 374.942           |
| SUB-TOTAL                            | <u>Cr\$ 13.451.344</u> |
| Percentual de Isenção                | 100%                   |
| Isenção                              | Cr\$ 13.451.344        |



ACÓRDÃO Nº 101-76.830

3.7 - CÁLCULO DO IMPOSTO

|                              |                        |
|------------------------------|------------------------|
| LUCRO REAL                   | Cr\$ 110.535.945       |
| ALÍQUOTA 35%                 | Cr\$ 38.687.580        |
| (+) ADICIONAL                | Cr\$ 1.109.297         |
| (=) IMPOSTO DEVIDO I         | Cr\$ 39.796.677        |
| (-) ISENÇÃO CALCULADO EM 3.6 | Cr\$ 13.451.344        |
| (=) IMPOSTO DEVIDO           | <u>Cr\$ 26.345.533</u> |

DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: Artigos 367, Inciso V  
§ 1º, letra "b", c/c o  
Artigo 370, Inciso IV e  
art. 450, 454 c/c o Artigo  
112 do Regulamento do  
Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto número  
85.450/80."

Irresignada, a empresa impugnou o feito (fls.66), alegando, em resumo, que não lhe foram solicitadas pela fiscalização as cópias dos contratos de empréstimos aos sócios, daí porque junta os referidos documentos à sua petição, embora entenda que, sendo isenta do imposto por ausência deles nenhum tributo lhe poderia ser cobrado. Diz que as receitas de fretes pertencem à Matriz, mesmo as auferidas pelas filiais, pois foram contratadas pela sede e, portanto, estão alcançadas pela isenção; junta as cópias de propostas de fretes e afirma que, em relação aos demais estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDAM, o fisco reconhece expressamente que os resultados financeiros obtidos com frete totalmente fora da Amazônia, de dentro para fora e de fora para dentro, são alcançados pelo favor fiscal. Discorre sobre os incentivos da SUDAM e, em particular, sobre as suas atividades beneficiárias do estímulo, juntando peças do seu Projeto de Isenção, aprovado pela SUDAM. Analisa também os atos da SUDAM e conclui que a isenção concedida por aquele Órgão a empresa sediada na Amazônia alcançaria as atividades de transporte em todo o território nacional. Sustenta que a posição do fisco agride frontalmente o art. 111, inciso II, do CTN.

Em relação às receitas de prestação de serviços e de aluguel de máquinas, preliminarmente, afirma que, não havendo no auto de infração referência a exigência de imposto sobre essas receitas, ele é nulo nessa parte, por inobservância ao disposto no artigo 10, incisos III e IV, do Decreto 70.235/72. No mérito, es-

ACÓRDÃO Nº 101-76.830

clarece que sendo sua atividade a de transporte de cargas (leves, médias e pesadas) nela se inclui a atividade de operações com sistema de "truck"-guincho, guindaste, escavadeira, cavalo mecânico, "dollys", carretas semi-reboques, "pich-up", etc. Determinados tipos de transportes notadamente de cargas pesadas exigem a utilização de equipamentos de guincho para carga e descarga, dependendo às vezes de múltiplas viagens ao local e/ou de deixar equipamentos no local por mais de mês. O faturamento em separado é válido porque o transporte, enquanto transporte, não alcança as operações de carga e descarga e sobre elas não incide o ISTR e sim o ISS.

Critica a peça básica em sua forma e conteúdo para concluir que a vingar o auto de infração, o fisco estaria extravasando de sua competência para interferir em atribuição da SUDAM.

O julgador de primeira instância manteve a exigência por entender: 1) caracterizada a hipótese de distribuição disfarçada de lucros, justificando a exclusão do seu valor do patrimônio líquido para efeito de correção monetária; 2) não se enquadrarem, na isenção concedida pela SUDAM, as receitas de transportes efetuados fora dos limites da Amazônia Legal, as de prestação de serviços relacionados pelo autuante (por não se conterem no conceito de fretes), e bem assim do aluguel de máquinas e equipamentos, que inegavelmente também não estão compreendidas na isenção.

Na fase recursal (fls. 241 a 274), a empresa, em síntese, alega errônea capitulação do auto (art. 112 do RIR/80), falta de embasamento legal para não considerar o fisco a isenção/SUDAM de que é beneficiária, a lavratura de auto por servidor com exercício na Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Belém, ao invés de servidores com exercício na Divisão de Fiscalização, para postular a nulidade do feito. Pede também a juntada aos presentes autos dos demais processos fiscais de que é parte, sob o argumento de que existe íntima relação entre eles.

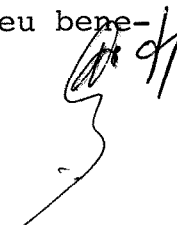


Quanto ao mérito, reitera que, em relação à distribuição disfarçada de lucros, não fora, na fase de fiscaliza—ção, intimada a apresentar os contratos de empréstimo aos dirigentes, juntando-os, por isso, à sua impugnação (fls. 83/86). Na cláusula primeira desses contratos, vê-se a previsão implícita de correção monetária e que seriam devidos ao final do contrato.

Relativamente às receitas tidas como não abrangedas pela fiscalização, houve equívoco de interpretação (fls. 236) da Resolução SUDAM 2525/76, ao fundamentar-se a posição do fisco no art. 77, item II, alínea "b" quando a sua isenção tem por suporte o art. 77, item V, alínea "b", daquele ato.

Analisa separadamente cada uma das receitas não acolhidas na isenção pelo fisco, para concluir que: a) não procede a conclusão do julgador "a quo" no sentido de que somente se incluiriam na isenção os fretes cujo destino e origem estivessem dentro dos limites físicos da Amazônia Legal e sim, de acordo com o citado art. 77, V, "b", o transporte rodoviário interestadual, dentre outros; b) as receitas tidas pelo julgador como de prestação de serviços não identificados, como fretes e de aluguel de máquinas e que estariam à margem da isenção, derivam de operações com o sistema "truck"-guincho, guindaste, escavadeira, cavalo mecânico, "dollye", carretas semi-reboques, "pich-up", etc e que são destacados do frete para evitar que tais parcelas integrassem indevidamente a base de cálculo do ISTR, pois este tributo, assevera, não alcança as operações de carga e descarga. A ausência de emprego desses equipamentos inviabilizaria a consecução do próprio transporte. No projeto aprovado pela SUDAM, às fls. 4 do parecer, há menção expressa aos equipamentos em questão. A operação de transporte com o emprego desses equipamentos é uma operação integrada. Invoca nulidade do auto de infração, e omissão do julgador quanto ao fato de ter o autuante globalizado receitas não abrangidas pela isenção o que a torna também nula.

A recorrente faz considerações sobre os efeitos da isenção/SUDAM e sobre os atos referentes à concessão do seu bene-



ACÓRDÃO Nº 101-76.830

fício que, a seu ver, alberga as suas atividades em todo o território nacional. Entende que descabe à repartição fiscal questionar a extensão do estímulo, devendo limitar-se a verificar o cumprimento, pelo beneficiário, dos requisitos condicionados a quando do reconhecimento do direito à isenção. Requer realização de diligência junto à SUDAM para obter o seu posicionamento sobre a questão.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

O auto de infração descreve com suficiente clareza as infrações atribuídas à Recorrente, com a juntada de demonstrativo, consolidando relações em que consigna todas as operações não alcançadas pelo benefício. Demonstra também os cálculos efetuados com a devida clareza e, por fim, fundamenta as infrações em disposições do Regulamento do Imposto de Renda.

A indicação imprópria do art. 112 do RIR/80, em lugar de art. 412, por não ter aplicação ao caso, não prejudica as demais citações, cujos dispositivos dão sustentação bastante à peça básica (ver fls. 5). No auto de infração nº 67 (Proc. número 10.280-002.695/86-90), referente aos exercícios de 1983 e de 1984, conseqüente da mesma série de procedimentos fiscais, o erro datilográfico não se repetiu. Daí, a defesa não o ignorar e entender o libelo de que fora alvo, e tanto isso é verdade que, não obstante, desenvolveu plenamente sua defesa em primeira e segunda instâncias.

A administração dos recursos humanos da repartição é questão de economia interna, ditada por conveniência e oportunidade, não podendo o contribuinte insurgir-se contra isso.

Os autuantes são Auditores Fiscais do Tesouro Nacional e, portanto, agentes capazes para o desempenho das atividades de fiscalização, independentemente de exercerem também outras atividades inerentes àquela carreira.

A diligência junto à SUDAM, pleiteada pela defesa, é dispensável para o deslinde da questão.

Não se ajustam ao caso concreto nenhuma das hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 59 do Dec. 70.235/72, co-

ACÓRDÃO Nº 101-76.830

mo razão de nulidade.

Os contratos de empréstimos apresentados pela Au tuada em sua impugnação (fls. 83/86) não estipulam o pagamento de correção monetária, mas apenas o vencimento de juros legais, não atendendo a exigência do parágrafo primeiro e sua alínea "b", do art. 60, do Dec.-lei nº 1598/77, vigentes à época, e assim redigi dos:

"§ 1º - O disposto no inciso V não se aplica:

a) ..... "omissis" .....

b) aos negócios de mútuo contratados por escrito, com estipulação de juros e correção monetária nas condições usuais no mercado financeiro e que sejam resgatados no prazo máximo de 2 (dois) anos." (grifei)

De acordo com o prescrito no art. 367, inciso V, do referido regulamento, presume-se distribuição disfarçada de lu cros no negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros.

Ora, se ocorreram os empréstimos aos sócios que, nos termos do art. 368, I, do RIR/80, é pessoa ligada, sem previ são de cobrança de correção monetária, e a pessoa jurídica, na da ta dos mútuos, possuía lucros acumulados ou reservas de lucros, configurou-se a hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

Neste caso, cumpria à empresa, em obediência ao comando do art. 62, inciso IV, do Dec.-lei 1598/77, deduzir a importância mutuada dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal, para efeito de correção monetária do patrimônio lí quido.

Não o fazendo, omitiu receita de correção monetária, obrigando o fisco a incluí-la de ofício.

Como se sabe, a partir de 01.01.78, o valor dos



ACÓRDÃO Nº 101-76.830

empréstimos concedidos aos sócios da empresa que não se revestirem das condições estabelecidas em lei deverá ser deduzido dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido da empresa (Decreto-lei 1598/77, art. 60, V, e 62, IV).

A responsabilidade tributária, no caso, recai sobre a própria pessoa jurídica que é a beneficiária da diminuição do imposto decorrente da correção monetária sobre a parcela de lucros que ela deveria excluir do patrimônio líquido, para efeito de correção monetária.

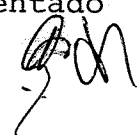
A isenção ou redução de impostos referem-se aos resultados contabilizados pela empresa, de sorte que a receita à margem da escrituração não é por ela contemplada porque não seguiu o destino prescrito em lei, ou seja, constituir reserva de capital da pessoa jurídica que somente poderia ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Dec.-lei nº 1598/77, art. 19, § 3º, nova redação dada pelo art. 1º, I, do Dec.-lei 1730/79).

E a inobservância dessa determinação legal importa perda da isenção e obrigação de recolher o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, como rendimento do benefi—ciário (Dec.-lei cit., art. 19, § 5º).

De lembrar que, apesar de o julgador evidenciar a ausência de lançamento contábil de apropriação da receita referente aos encargos devidos pelos sócios em razão dos empréstimos (fls. 236), a empresa em seu recurso não fez prova em contrário.

As receitas de frete referentes a transportes efetuados fora da Amazônia Legal não podem ser abrangidas pela isenção, porque em tal situação as atividades estão sendo desenvolvidas fora da Amazônia Legal.

O fato de a Recorrente em seu projeto apresentado



ACÓRDÃO Nº 101-76.830

à SUDAM para a concessão do benefício e por ela aprovado referir-se a essas atividades exógenas, não implica em que a isenção alcance o resultado delas.

O ato da SUDAM deve ser interpretado no limitado das atribuições daquele Órgão conferidas pela lei de regência, sem extensões incompatíveis com as finalidades do favor legal. Mesmo porque nenhum órgão ou autoridade pode ditar exclusão do crédito tributário sem expressa determinação legal ou além dos limites por ela estabelecidos.

Foge à lógica e ao bom senso que uma empresa beneficiada por incentivos fiscais, em razão do desenvolvimento de atividades em determinada região, possa beneficiar-se do favor em relação a atividades desempenhadas fora dessa Região.

Se o ato isentivo (fls.10) exclui do benefício os resultados dos serviços de transporte que interliguem apenas municípios integrantes da Região Metropolitana de Belém, bem como os municípios limítrofes das demais capitais situadas a Amazônia Legal, forçando a interiorização dos serviços para o desenvolvimento da Região, nas áreas mais necessitadas da participação das empresas de transportes, como iria contemplar os resultados de atividades desenvolvidas fora da Amazônia Legal?

Seria militar em desfavor da própria Região cujo desenvolvimento se procura fomentar, para favorecer uma competição desleal da empresa para com as suas congêneres situadas em outras Regiões do País, criando uma discriminação odiosa, sem respaldo na Lei e no Direito.

A vingar a tese absurda da defesa as demais empresas transportadoras do País transfeririam suas Matrizes para a Amazônia Legal, continuando a operar em todo o território nacional e desfrutando igualmente de isenção.

Seria uma burla ao imposto de renda, pelo desvirtuamento das finalidades da lei.



ACÓRDÃO Nº 101-76.830

É preciso se ter em conta que as empresas situadas fora da Amazônia Legal não desfrutam de nenhum incentivo em relação aos resultados dos transportes por elas efetuados de ou tras para aquela Região. Do mesmo modo, não faz nenhum sentido que as empresas ali domiciliadas gozem do favor sobre ganhos obtidos fora da área de incentivo.

O transporte interestadual só se compreende no a to isentivo, se efetuado dentro da Amazônia Legal.

O art. 23 do Dec.-lei nº 756, de 11.08.69, só contempla os empreendimentos econômicos que atuarem na área da SUDAM, que é a Amazônia Legal, e tanto assim é que a empresa deve segregar os resultados obtidos fora daquela região.

Com efeito, o art. 454 e seus §§ 1º e 2º, consolidando disposição contida no § 2º do art. 24, do Decreto-lei 756/69, dispõem, "in verbis":

"Art. 454 - A pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado na Amazônia, na forma dos artigos 450 ou 451, que mantiver, também, atividades fora da área de atuação da SUDAM, fará destacar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e resultados não alcançados pela redução ou isenção do imposto (Decreto-lei nº 756/69, artigo 24, § 2º). (grifei).

§ 1º Na hipótese de o mesmo empreendimento compreender também atividades não consideradas de interesse para o desenvolvimento da Amazônia, a pessoa jurídica interessada deverá manter, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e de mostrar os elementos de que compõem os respectivos custos, receitas e resultados (Decreto-lei nº 756/69, art. 24, § 2º). Grifei.

§ 2º Os elementos contábeis mencionados neste artigo serão registrados destacadamente para apuração do resultado final (Decreto-lei nº 756/69, artigo 24, § 2º).

A esta altura já se pode também concluir que a a



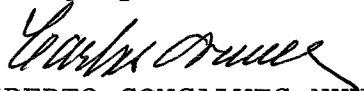
ACÓRDÃO Nº 101-76.830

tividade de aluguel de máquinas e equipamentos (fls. 33/38) não estão compreendidas na isenção, que se restringe aos serviços de transporte rodoviário de cargas (ato de fls. 10).

Igualmente, os demais serviços relacionados também às fls. 33/38, não se caracterizam como serviços de transporte propriamente ditos, tendo autonomia própria. E tanto assim é que foram formalizados em documentos específicos e não em documento comum, integrando-se como parte essencial e indivisível dos serviços de transportes e compondo um preço global.

Se o procedimento contábil adotado pela empresa não for capaz de determinar com segurança e precisão o verdadeiro valor do seu lucro da exploração, terá lugar o critério estimativo baseado na relação percentual de participação da receita líquida da atividade incentivada na receita líquida total da empresa, na forma indicada nos quadros 03 e 04 do Anexo 2, da Declaração de Rendimentos - PJ - e conforme as conclusões do PN CST nº 49/79.

Nesta ordem de considerações, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR