

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10469-003222/90-15
RECURSO Nº. : 114.869
MATÉRIA : IRPJ - EX.: DE 1987
RECORRENTE : CERÂMICA SAMBURÁ LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM RECIFE - PE
SESSÃO DE : 09 DE DEZEMBRO DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.785
ocs/

IRPJ - EMPRÉSTIMOS À ELETROBRÁS - CORREÇÃO MONETÁRIA - A exigência de atualização monetária dos valores emprestados visa - tão-somente neutralizar correção de idêntico valor de conta representativa da origem dos recursos emprestados, não traduzindo riqueza nova, pelo que impróprio falar em disponibilidade.

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Caracteriza distribuição disfarçada de lucros a efetivação de empréstimo ao sócio não liquidado no prazo de dois anos quando a empresa tinha lucros acumulados. O valor mutuado deve ser retirado do patrimônio líquido, para efeito de correção monetária, e tributada a correção monetária devedora correspondente.

IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS - Legítima a tributação por omissão de receitas, quantificada pela diferença entre os valores depositados em contas correntes bancárias não contabilizadas e o total da receita de vendas registrada, quando a fiscalização carrega aos autos provas que evidenciam a prática do subfaturamento.

PIS/DEDUÇÃO, IR-FONTE, PIS/FATURAMENTO E FINSOCIAL/FATURAMENTO - PROCEDIMENTOS DECORRENTES - Em virtude da estreita relação de causa e efeito entre o lançamento principal e o decorrente, mantido o primeiro e não arguindo o contribuinte matéria nova alusiva ao segundo, igual decisão se impõe quanto à lide reflexa.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
CERÂMICA SAMBURÁ LTDA.



PROCESSO Nº. :10469-003222/90-15
ACÓRDÃO Nº. :108-04.785

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Conselheiro (relator) Jorge Eduardo Gouvêa Vieira.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 1998

Participaram, ainda do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA E LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

PROCESSO Nº. : 10469.003222/90-15
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.785

3.

RECURSO Nº. : 114.869
RECORRENTE : CERÂMICA SAMBURÁ LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Cerâmica Samburá Ltda. contra a decisão de fls. 605/620, proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Recife, PE, que julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referente ao exercício de 1987. Em decorrência, foram lavrados autos de infração relativos a PIS/Dedução, PIS/Faturamento, IR-Fonte e FINSOCIAL.

A matéria remanescente submetida ao exame deste Colegiado refere-se às seguintes infrações:

- a) Omissão de receita face à falta de contabilização da correção monetária incidente sobre o empréstimo compulsório à ELETROBRÁS, contido nas contas de energia elétrica;
- b) Distribuição disfarçada de lucros caracterizada por empréstimo a sócio em 31.10.82 que não foi liquidado no vencimento (30.10.84), iniciando-se novo contrato já na vigência do Decreto-lei nº 2.065/83; e
- c) Omissão de receita bruta operacional representada pela diferença entre o montante das quantias depositadas em contas bancárias não contabilizadas e o das receitas de venda.



Sobre as matérias acima referidas, a Recorrente apresentou impugnação de fls. 234/241, dentro do prazo legal, alegando, em síntese:

a) É indevida a tributação de correção monetária incidente sobre os empréstimos compulsórios à ELETROBRÁS, conforme a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes;

b) O empréstimo ao Sócio-Gerente, foi realizado, nas condições previstas na alínea “b” do § 1º do art. 367 do RIR/80, o que excluiria a presunção de *distribuição disfarçada de lucros* e que a revogação desse dispositivo excludente da presunção, através do Decreto-Lei nº 2.065/83, não alcançou o fato em questão, o qual permaneceria tutelado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 e, mesmo que tal empréstimo se realizasse fora dos preceitos legais, ainda assim não caberia atribuir à correção monetária do valor do mútuo, a *distribuição disfarçada de lucros*;

c) A existência de contas bancárias não contabilizadas, em nome da autuada, não pode, por si só, caracterizar omissão de receita de venda, tais como: empréstimos de terceiros, adiantamentos de clientes, dinheiro que sacado é depositado de volta etc. Assim, não poderia a fiscalização proceder ao lançamento com base exclusivamente no “quantum” de depósitos levantados junto aos bancos; e

d) Não ter recebido a folha de continuação nº 3 do Termo de Conclusão de Fiscalização, o que dificultou a elaboração da peça impugnatória.

Às fls. 252 a 266, o Delegado da Receita Federal em Natal-RN, prolatou a decisão nº 207/92, julgando parcialmente procedente o lançamento, não apreciando, porém, a alegação da Impugnante relativa a não entrega da fl. 03 do Termo de Conclusão de Fiscalização.

Não conformada com os termos da decisão nº 207/92, o Recorrente, em tempo hábil, interpos Recurso Voluntário, tendo a Primeira Câmara do Primeiro



Conselho de Contribuintes, através do acórdão nº 101-84.065, relatado pelo Eminente Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, anulado a decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, e determinando que fosse entregue à Recorrente a folha 3 do mencionado termo, bem como a reabertura de prazo para impugnação.

Intimada, em 27.08.93, do teor do acórdão nº 101-84.065 (com a devida entrega da mencionada folha de continuação nº 3 do Termo de Conclusão de Fiscalização), o Contribuinte apresentou nova impugnação, na qual reitera os argumentos da defesa anteriormente oferecida, agregando quanto ao item "distribuição disfarçada de lucros" a alegação de ocorrência de decadência.

As impugnações da Recorrente foram parcialmente acolhidas pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, PE, conforme decisão assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA, EXERCÍCIO DE 1987; PIS/DEDUÇÃO DO IR; PIS/FATURAMENTO; IR-FONTE E FINSOCIAL/FATURAMENTO

Omissão de Receita - Depósitos Bancários não Escriturados

Procede a tributação como omissão de receita dos depósitos bancários mantidos a margem da contabilidade, quando o contribuinte não comprovou a origem dos depósitos e durante a fiscalização foi constatada a emissão de notas fiscais com a prática de subfaturamento.

Distribuição Disfarçada de Lucros - Caracteriza distribuição disfarçada de lucros a efetivação de empréstimo ao sócio não liquidado no prazo de dois anos quando a empresa tinha lucros acumulados. O valor mutuado deve ser retirado do patrimônio



PROCESSO Nº. : 10469.003222/90-15
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.785

6.

líquido, para efeito de correção monetária, e tributada a correção monetária devedora correspondente.

Omissão de Receita de Correção Monetária

Procede a tributação da correção monetária relativa ao Empréstimo da Eletrobrás contabilizado indevidamente como despesa.

Tributação Reflexa - A tributação Reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanhar o do principal, em virtude da íntima relação de causa e efeito.

AÇÃO ADMINISTRATIVA PROCEDENTE EM PARTE"

Não conformada com a decisão de primeira instância, recorre a Contribuinte reiterando os mesmos argumentos de sua impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 643, apresenta contra-razões requerendo a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



V O T O V E N C I D O

Conselheiro JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, Relator:

O Recurso é tempestivo e foi interposto com observância das formalidades processuais, por isso merece ser conhecido.

As infrações serão examinadas em apartado para maior clareza.

a) Correção Monetária dos Empréstimos à Eletrobrás

A jurisprudência sobre a matéria é pacífica no sentido de que não tendo o contribuinte a disponibilidade jurídica ou econômica do crédito, não pode o fisco tê-lo como renda e tributá-lo.

Nesse sentido:

“IR. FATO GERADOR. CORREÇÃO MONETÁRIA.
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO À ELETROBRÁS

Tributário. Imposto de Renda. Empréstimo Compulsório sobre Energia Elétrica.

1. A correção monetária do empréstimo compulsório de energia elétrica, cujo pagamento está previsto para 20 anos, não pode servir de fato gerador de Imposto Renda. Embora contabilizados os juros e a correção do crédito, não incide



PROCESSO Nº. : 10469.003222/90-15
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.785

sobre o resultado qualquer imposto, porque não recebido. 3.
Remessa oficial improvida.”

(Ac. Un. da 4ª T do TRF da 1ª R - REO 92.01.24346-4/MG Rel. Juíza Eliana Calmon - j. 14.03.94 - Partes: Companhia Siderúrgica Pains e Fazenda Nacional; Remte: Juízo Federal da 10ª Vara-MG, DJU II 04.04.94, pág. 13.807).

“TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA. INTERESSE DE AGIR. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. ELETROBRÁS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA.

1 - Na ação para se ver declarada a inexistência de relação jurídica obrigacional, não há porque se mencionar o valor resultante da exigência do sujeito ativo da relação jurídico-material.

2 - Não tendo o contribuinte a disponibilidade jurídica ou econômica do crédito (restituição do empréstimo compulsório feito a ELETROBRÁS) - crédito este que nem sequer sabe como (em dinheiro ou ações) e quando (prazo) vai receber - não pode o Fisco tê-lo como renda e tributá-lo. (Precedentes deste Tribunal REO 90.01.14791-7 - MG, Rel. Juiz Nelson Gomes da Silva; REO 89.01.25099-3 - MG, Rel Juiz Fernando Gonçalves; AMS 90.01.11585-3 - MG, Relator Juiz Adhemar Maciel).

3- Apelação e remessa improvidas.”



(TRF 1ª R., Apelação Cível nº 89.01.00211-6 - MG, Relator Juiz Tourinho Neto, 3ª Turma, DJU II 15.04.93, pág. 12.833, Ementa Oficial).

Por conseguinte, merece ser dado provimento ao recurso nesse particular.

b) Distribuição Disfarçada de Lucros

Inicialmente, rechaço a alegação da ocorrência da decadência, tendo em vista que, em consonância com o § 1º do art. 367 do RIR/80, como bem observou a decisão recorrida, estava a Fazenda pública de impedida de proceder ao lançamento até 31.10.84 .

Outrossim, o exercício social da Recorrente em que se verificou a ocorrência do evento (qual seja, da não liquidação do empréstimo) iniciou-se em 01.05.84 e terminou em 31.04.85, contudo face ao disposto no art. 144, §2º, do CTN c/c art. 2º do decreto-lei nº 1.967/82, o aspecto temporal da hipótese de incidência recaiu em 31.12.85, do que resulta concluir que mesmo para aqueles como nós que sustentam a tese de que com o advento do Decreto-Lei nº 1.967/82, a legislação reguladora do imposto de renda das pessoas jurídicas abandonou a modalidade de lançamento por declaração até então adotada, substituindo-a pelo lançamento por homologação, em 28.08.90, data da lavratura do auto de infração, o lançamento não havia sido alcançado pelo prazo decadencial.

Deste modo, posto que comprovado pela Fiscalização e até mesmo assumido pela própria Recorrente o desatendimento das condições estabelecidas pelo artigo 367, parágrafo 1º, "b" do RIR/80.

Assim, a Recorrente está sujeita ao disposto no artigo 370, IV, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, *in verbis*:



"Art. 370 - Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:

I a III - (*omissis*);

IV - no caso do inciso V do artigo 367, a importância mutuada em negócio que não satisfaça às condições dos parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal."

Esse também é o entendimento deste E. Corte, de acordo com os acórdãos cujas ementas transcrevo:

"IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Considera-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros ou, a partir da formação do lucro ou da reserva."

(Sessão de 23 de junho de 1992, Acórdão nº:105-6.563)

"IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - EMPRÉSTIMO A PESSOA LIGADA - REFLEXO NA CMB - Incomprovado o atendimento das condições do artigo 367, parágrafo 1º, "b" do RIR/80, o empréstimo implica na redução do patrimônio líquido da empresa, em igual valor, conforme previsto no artigo 370, IV."

(Sessão de 10 de maio de 1993, Acórdão nº:105-7.407)



Acrescente-se, ainda, que os acórdãos nºs 103-7.398/86 e 105-1.493/85 transcritos pela Recorrente não guardam semelhança com o presente caso, pois o primeiro conclui pela falta de amparo legal para a correção de saldos das contas de empréstimos para abater do total da correção a maior do patrimônio líquido e o segundo refere-se ao não cabimento de correção monetária da parcela do lucro considerado legalmente distribuída pela caracterização de hipótese de sua distribuição disfarçada.

Por este motivo, entendo que deve ser mantida a exigência fiscal neste particular.

c) Omissão de Receita Bruta Operacional

Por derradeiro, impende ressaltar que ao anular a decisão singular primitivamente proferida, a Colenda 1ª Câmara deste Conselho implicitamente reconheceu que desconhecimento pela Contribuinte da folha de continuação nº 3 do Termo de Conclusão de Fiscalização a impossibilitou de exercer amplamente o seu direito de defesa, o que equívale a dizer considerou inconcluso o procedimento administrativo do lançamento no que se refere ao item "e" do auto de infração, qual seja "omissão de receita bruta operacional representada pela diferença entre o montante das quantias depositadas em contas bancárias não contabilizadas e o das receitas de venda", por falta do inteiro teor do instrumento que o consubstanciaria.

Assim a presente exigência fiscal só efetivamente se formalizou com a entrega a Recorrente da citada folha 3, o que só se deu em 27.08.93, quando, a teor do disposto no artigo 149, parágrafo único do CTN, já encontrava-se extinto o Direito da Fazenda Pública Efetuar o Lançamento.

Isso porque, como é notório, com o advento do Decreto-Lei nº 1.967/82, cujo artigo 16 (em pleno vigor quando da ocorrência dos fatos arrolados no auto de infração) atribuiu ao contribuinte o dever de pagar o tributo, independentemente da



entrega da declaração de rendimentos (prévio exame da autoridade administrativa), a legislação reguladora do imposto de renda das pessoas jurídicas abandonou a modalidade de lançamento por declaração até então adotada, substituindo-a pelo lançamento por homologação, conforme se infere da seguinte definição encontrada no artigo 150 e § 4º, do Código Tributário Nacional:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação **atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, **será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador**, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, **considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito**, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (grifos nossos)

Por conseguinte, versando nesse particular a ação fiscal sobre fato ocorrido no ano-calendário de 1986, a efetivação ou revisão do lançamento a eles pertinente só poderia ter sido efetuada no curso do quinquênio subsequente a 31.12.87, razão pela qual, em 27.08.93, já havia, repita-se, se extinguido improrrogavelmente o direito da Fazenda Pública, em consequência dos efeitos inerentes à inexorável homologação tácita.

Diga-se a propósito, esse é, o entendimento abraçado pela melhor doutrina, que não se esquivou de analisar a questão, merecendo destaque os



seguintes ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1993, págs. 280/281):

"De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de imposto que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, ICMS, o IR **(atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.**" (grifos nossos)

Mais significativa ainda que a posição assumida pela doutrina revela-se a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes com relação a matéria, inclusive desta E. Câmara, da qual são exemplos notáveis os acórdãos cujas ementas transcrevem-se abaixo:

"IRPJ - PRAZO DE DECADÊNCIA - Amoldando-se ao lançamento dito por homologação, por ser o imposto de renda tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no artigo 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, onde os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

EXAME DE MÉRITO PREJUDICADO"

(Acórdão nº 108-03972, sessão de 25.02.97)

(grifos nossos)

"IRPJ - DECADÊNCIA - Após o advento do Decreto-Lei nº 1.967/82, o lançamento do imposto de renda de pessoa



jurídica passou a corresponder à modalidade de lançamento por homologação.”

(Acórdão nº 105-10.300, sessão de 25.04.96) (grifos nossos)

“IRPJ - PERÍODO-BASE DE 1984 - HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO.

Com o advento do DL 1967/82, o direito da Fazenda Pública iniciar a revisão do lançamento extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

(Acórdãos nºs 103-11.801, sessão de 02.12.91, e 103-12.195, sessão de 29.04.92)

Aplicam-se às exigências decorrentes o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da exigência fiscal as autuações relativas a correção monetária dos empréstimos da Eletrobrás e omissão de receita operacional, ajustando-se as autuações decorrentes.

Sala das Sessões (DF), em 09 de dezembro de 1997.

JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA

RELATOR

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, RELATOR DESIGNADO

Com a devida vênia do i. Conselheiro Relator, o acompanhamento apenas em relação ao item da distribuição disfarçada de lucros, pois não comungo do seu entendimento acerca de duas matérias, a saber: 1. omissão de receita de correção monetária dos empréstimos à ELETROBRÁS; 2. omissão de receitas operacionais caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Quanto à primeira matéria, pertinente à correção monetária dos empréstimos à ELETROBRÁS, me posicionando na corrente majoritária nesta Câmara, entendo que a exigência fiscal é procedente.

Com efeito, tem prevalecido o entendimento de que o instituto da correção monetária do balanço deve ser interpretado finalisticamente.

Sendo certo que a correção monetária do balanço tem como objetivo único equalizar as demonstrações financeiras, buscando a neutralidade dos efeitos inflacionários, forçoso é concluir que a correção monetária não acresce e nem diminui a renda, em valores reais.

Nesse sentido, os acórdãos nºs 108-04.068, de 19/03/97, 108-04.099, de 20/03/97, 108-05.081, de 15/04/98, entre tantos outros.

Nesse ponto, peço vênia ao douto Conselheiro José Antônio Minatel, para reproduzir trecho do voto que proferiu no Acórdão 108-04.099, de 20/03/97, posto que, a despeito de nele ter examinado a questão da correção monetária incidente sobre depósitos judiciais, suas abalizadas considerações bem se aplicam ao caso sob exame:



"Quando a lei manda corrigir as contas do Ativo Permanente não está criando receita para a empresa, mas neutralizando custos reconhecidos por idêntica correção materializada nas contas do Patrimônio Líquido, imputados ao resultado do exercício. O sistema foi assim idealizado, com correção monetária nos dois grupos de contas (AP e PL), para permitir a atualização monetária de seus próprios valores, porém, a sua inteligência traduz-se em mero estorno, ou exclusão do cálculo da correção monetária do PL de valores destinados a investimentos fixos, que não contribuíram diretamente para a formação do resultado do exercício da empresa.

Se a correção monetária de balanço encerra com saldo devedor, em razão do PL ser maior que o AP, deve este valor ser traduzido como custo inflacionário atribuído ao capital próprio mantido na empresa que, por não estarem estes recursos aplicados no Ativo Permanente (AP), é consequência lógica que estejam aplicados na atividade operacional da empresa (Circulante e Realizável), onde a atualização dos valores pelo feito inflacionário se faz via preço e integra o resultado como receita, maximização esta que tende a ser neutralizada pelo saldo devedor da correção apurado.

O mesmo raciocínio é aplicável aos depósitos judiciais. É inegável que são recursos que estão fora do patrimônio da empresa, porque depositados em mãos da autoridade encarregada de decidir o litígio que se propõe. Estão fora fisicamente, porque escrituralmente continuam compondo o saldo do grupo de contas do PL, que representa a origem dos recursos próprios da empresa, ou tem origem em capital de terceiro escriturado nas contas do Exigível.

Se os valores depositados estão fora do patrimônio da empresa, para que se opere a comentada neutralidade, deveria a lei mandar excluí-los do saldo do PL se se tratasse de recursos próprios, ou, tendo origem em capital de terceiro, mandar adicionar a despesa eventualmente reconhecida, porque não necessária à obtenção da receita operacional.

Pelas dificuldades naturais em se identificar a origem dos recursos de cada operação, a lei da correção monetária optou por outro caminho, mas com os mesmos efeitos. Em vez de reduzir o saldo da conta do PL sujeito à correção monetária, manteve-o nos seus valores globais, neutralizando aquele excesso de correção com o procedimento de atualização monetária das contas onde foram aqueles valores aplicados.

Essa sistemática demonstra que atualizar os valores dos depósitos judiciais não cria renda, pelo que é impróprio falar-se na sua disponibilidade ou indisponibilidade. A atualização dos questionados depósitos traduz, materialmente, a anulação de uma despesa indevida e nada mais.



Esse é o mesmo fundamento pelo qual mandou a lei tributária que os mútuos entre pessoas ligadas fossem autualizados, para reconhecer na mutuante, no mínimo, a variação monetária pelos índices oficiais. De igual forma, não se está criando renda "indisponível" na mutuante, mas neutralizando indevida correção monetária de recursos escrituralmente ainda no PL, quando materialmente estão fora do patrimônio da empresa.

Está aí a justificativa para a denominação "capital de giro próprio", adotada nos primórdios do sistema, antes do advento do Decreto-lei 1.598/77.

Em conclusão, o sistema da correção monetária das demonstrações financeiras deve ser visto sempre de forma globalizada, não podendo ser cindido para análise de seus efeitos em conta isolada, sob pena resultar desvirtuada a sua finalidade. Daí o acerto da norma estampada no art. 3º do Decreto nº 332/91, *verbis*:

"Art. 3º - A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base.

Parágrafo único: Não será admitido à pessoa jurídica utilizar procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras que descaracterizem os seus resultados, com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto, ou de postergar o seu pagamento."

Nego, pois, provimento ao recurso quanto a esse tópico, mantendo-se em consequência, as exigências do IRPJ e do PIS/Dedução.

No que tange à acusação fiscal de omissão de receitas operacionais, quantificada pelos depósitos bancários mantidos à margem da contabilidade, renovo meu pedido de vênia ao douto Conselheiro Relator para dele discordar, posto que o julgador monocrático melhor examinou a matéria.

Com efeito, não procede a afirmação do Sr. Relator de que, relativamente à exigência de que se trata, o lançamento só teria efetivamente se formalizado com a entrega à contribuinte da folha de continuação nº 3 do Termo de Conclusão de Fiscalização, e que, em face disso, nesse particular o Fisco teria decaído do direito de constituir o correspondente crédito tributário.



PROCESSO Nº. :10469-003222/90-15
ACÓRDÃO Nº. :108-04.785

Ora, em sua impugnação de fls. 234/241, que leio em sessão, o sujeito passivo demonstra conhecer amplamente a acusação fiscal que lhe foi imputada, posto que se defende de maneira articulada e exastivamente.

Por outro lado, se é certo que a E. Primeira Câmara deste Conselho de Contribuintes houve por bem determinar o retorno dos autos à repartição de origem a fim de que a autuada tomasse conhecimento da referida folha de continuação, reabrindo-se-lhe o prazo para oferecer razões aditivas à impugnação, não se pode olvidar que essa providência, que implicou nova decisão de primeiro grau, jamais seria determinada se tivesse o condão de aperfeiçoar o lançamento, posto que, nessa hipótese, aquele Colegiado certamente decidiria do mérito a favor do sujeito passivo.

Assim, data maxima venia, não ocorreu, in casu, a alegada decadência.

Quanto ao mérito propriamente dito, que deixou de ser examinado pelo i. Conselheiro Relator, reporto-me aos fundamentos utilizados pelo julgador singular para confirmar a autuação fiscal.

Exsurgem dos autos evidências de prática de omissão de registro de receitas de vendas de produtos, cujo "quantum" foi mensurado pela diferença entre os valores depositados em contas correntes bancárias não contabilizadas e o total da receita de vendas registrada.

Não há falar, portanto, em aplicação da Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, porque no caso dos autos o procedimento fiscal não se pautou exclusivamente em depósitos bancários.

Em verdade, os depósitos bancários mantidos à margem da contabilidade e que não tiveram sua origem comprovada pelo sujeito passivo, serviram para que a fiscalização quantificasse o montante da receita omitida, em face das provas carreadas aos autos indicadoras da prática do subfaturamento.



PROCESSO Nº. :10469-003222/90-15
ACÓRDÃO Nº. :108-04.785

Do decisório de primeiro grau vale reproduzir o seguinte trecho (fls. 612/614):

"Conforme está descrito no item 4 letra "e" do Termo de Conclusão de Fiscalização, tendo por base o disposto nos arts. 179 e 387, II do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, o autuante tributou o valor de Cz\$ 16.030.539,00, correspondente à omissão de receita operacional, caracterizada pela manutenção à margem da contabilidade, das contas bancárias de nº 0738-0112-28 do Banco Bamerindus e nº 01.001039-1 do Banco Progresso S/A.

O valor tributado corresponde à diferença entre a soma dos depósitos efetuados nas duas contas (Cz\$ 19.032.238,80) e os valores das receitas de vendas contabilizados (Cz\$ 3.001.699,00).

A tributação da irregularidade acima descrita é corroborada pelos seguintes fatos:

a) que o movimento total das entradas no caixa, no período de 01.05.85 a 31.12.86, foi de Cr\$ 3.137.168,30, enquanto a soma dos depósitos nas duas contas foi de Cz\$ 19.032.238,80;

b) que, após análise das notas fiscais de vendas de tijolos, foi constatado pelo autuante, que em 95% delas, o preço de venda por milheiro de tijolos é o valor da pauta fiscal, estabelecida pelo Estado, a qual foi de Cr\$ 65.000,00, no período de 05/85 a 01/86, e de Cz\$ 150,00, no período de 02/86 a 12/86;

c) que embora intimado a comprovar a origem dos depósitos, a contribuinte, no documento constante da fl. 184 do processo "matriz", letra "b", limita-se a informar que os depósitos são decorrentes do giro da receita auferida pela empresa e das retiradas e entradas nas contas bancárias;

d) foram constatadas vendas de tijolos à entidades públicas com preços unitários superiores aos praticados, nas mesmas datas, nas vendas efetuadas para outros clientes, conforme notas fiscais constantes das fls. 202 a 212, o que pode configurar a hipótese de subfaturamento;

e) foram emitidas notas fiscais em valores inferiores aos respectivos recibos de pagamento, como mostram as fls. 161, 162, 164 a 167, o que corrobora a hipótese de subfaturamento.

Quanto a esta tributação a contribuinte apresentou os argumentos de defesa que são analisados a seguir.



No último parágrafo da fl. 237 e no penúltimo parágrafo da fl. 297 do processo, alega que o valor tributado representa mais do que o quádruplo das receitas do período, o que se torna "inverossímil", não só pelo elevado montante, como pelo porte da empresa que nunca conseguiria auferir tal volume de receita.

A alegação do contribuinte perde substância ante o fato de que o montante dos depósitos constitui indício de que o volume de vendas não é, apenas, aquele registrado contabilmente, hipótese, esta, corroborada pelos fatos constatados durante a fiscalização e acima descritos nas letras "a" a "e".

Constatadas as diferenças entre as entradas no caixa e os valores dos depósitos bancários, cabe à contribuinte explicar-lhes as origens, assim como justificar a manutenção à margem da contabilidade, das contas bancárias.

Estas indagações foram objeto da Intimação de 23.07.90, fl. 183 do processo.

Em resposta, a contribuinte, no documento constante da fl. 184, justifica-se afirmando que o movimento bancário não foi contabilizado em virtude de todas as operações da empresa serem escrituradas por regime de Caixa, com exceção das compras e vendas a prazo. No mesmo documento, a contribuinte qualifica de descabida a solicitação de comprovar a origem dos depósitos, e afirma que esta decorreu do giro da receita auferida pela empresa e das retiradas e entradas nas contas bancárias. Não obstante esta afirmação, a contribuinte nenhum documento apresentou, que demonstrasse a correspondência entre os depósitos e as retiradas das contas bancárias.

Alega o impugnante, no primeiro parágrafo da fl. 238 e no último parágrafo da fl. 297, que o autuante alicerçou os lançamentos, sobre pretensas diferenças entre notas fiscais e recibos de procedência duvidosa, segundo o ele, pertencentes ao Sr. Paulo Serafim da Silva Neto, e que tais recibos, conforme pode ser verificado nas fls. 157, 164 e 167, não podem ser vinculados ao preço, nem às notas fiscais, uma vez que os números destas não constam de seu bojo.

Cabe ressaltar que os recibos reputados de procedência duvidosa, foram emitidos em papel timbrado da empresa e assinados, sob carimbo desta.

Quanto a alegação de que os recibos não podem ser vinculados aos preços unitários dos tijolos ou às notas fiscais, por não conterem os números destas, pode-se afirmar não ter substância, uma vez que outros elementos de vinculação são constatados, entre os recibos e as respectivas notas fiscais, tais como as datas de emissão e as quantidades de tijolos vendidas.

PROCESSO Nº. :10469-003222/90-15
ACÓRDÃO Nº. :108-04.785

Assim, o recibo da fl. 157, no valor de Cr\$ 3.800.000,00, emitido em 08.10.85, em nome do Sr. Paulo Serafim da Silva Neto, corresponde ao fornecimento de 10.000 tijolos de oito furos, o que implica em um preço de Cr\$ 380.000,00, por milheiro de tijolos. Entretanto, nas notas fiscais de nºs. 011356 e 011371, fls. 158 e 159, emitidas em 07.10.85, para aquele cliente, pela venda de 10.000,00 tijolos de oito furos, consta o preço unitário de Cr\$ 65.000,00.

De acordo com o recibo da fl. 167, aquele cliente pagou, em 17.12.85, Cr\$ 2.000.000,00, por 4.000 tijolos de oito furos, o que implica em um preço de Cr\$ 500.000,00, por milheiro de tijolos. Entretanto, de acordo com a nota fiscal de nº 011844, fl. 168, emitida na mesma data, o preço unitário cobrado foi de Cr\$ 65.000,00.

As proximidades entre as datas de emissão das notas fiscais e dos recibos e as coincidências entre as quantidades de tijolos vendidas, indicam ter havido subfaturamento quando da emissão das notas fiscais.

Alega a impugnante, no segundo parágrafo da fl. 238 e no primeiro parágrafo da fl. 298, que na maioria das vezes, a fim de que seja acelerada a entrega do produto, ela paga, antecipadamente pelo cliente, o valor do frete, embarque e desembarque, ressarcindo-se da importância dispendida, quando do recebimento da venda efetuada.

Quanto a esta alegação a impugnante nenhum documento anexou ao processo que a corroborasse, além do que os recibos, cujas cópias constam das fls. 157, 160, 164, 167 e 169, atestam a correspondência do seu valor apenas à quantidade de tijolos, nenhuma referência fazendo à inclusão do frete no seu valor.

No terceiro parágrafo da fl. 238 e no segundo parágrafo da fl. 298, a impugnante alega que a divergência de preços nas vendas à entidades públicas, prende-se ao fato de o recebimento do numerário correspondente à operação de venda se delongar por vários meses, corroendo-se no processo inflacionário.

As notas fiscais emitidas para entidades públicas utilizadas pelo autuante como indicativas de vendas efetuadas com preços unitários divergentes, constam do processo às fls. 202, 203 e 205 a 212, foram emitidas no período de agosto/85 a maio/86, e são as de nºs 010979, 011075, 011706, 011451, 011459, 011462, 011585, 011613, 12079 e 012461.

Pela comparação destas notas fiscais com as emitidas, nos meses de outubro a dezembro de 1985, em favor do Sr. Paulo Serafim da Silva Neto, constantes das fls. 158, 159, 161, 162, 163, 165, 166 e 168, verifica-se que enquanto nestas foi cobrado o preço de Cz\$ 65.000,00, por milheiro de tijolos de oito furos, nas notas fiscais



emitidas para as entidades públicas, no mesmo período, constantes das fls. 206 a 210, o menor preço foi de Cz\$ 368.000,00.

A justificativa apresentada pela impugnante para as diferenças de preços unitários, não está corroborada por nenhuma prova documental, sejam recibos de pagamentos das notas fiscais, cópias de empenhos, de cheques, ou quaisquer documentos que representassem créditos da empresa perante os órgãos públicos.

Além deste fato, no penúltimo parágrafo da Contestação Fiscal, fl. 247 do processo "matriz", o autuante informa que a empresa contabilizou todas as suas operações no período de 01.05.85 a 31.12.86, a débito da conta "Caixa", o que significa que as vendas foram efetuadas à vista, com o recebimento do preço, no ato da emissão da Nota Fiscal. A não escrituração da conta "Clientes" constitui em contrário à alegação da impugnante.

No quarto parágrafo da fl. 238 e no segundo parágrafo da fl. 298 a impugnante alega que o autuante tomou por base o pequeno universo de meia dúzia de notas para caracterizar a omissão de receita na ordem de Cz\$ 16.030.539,00.

Este argumento não está em consonância com os fatos constatados durante a fiscalização e descritos pelo autuante no Termo de Conclusão de Fiscalização, fls. 216 a 221. Com efeito, neste documento é afirmado que em 95% das notas fiscais de vendas de tijolos, o preço de venda do milheiro de tijolos, é o valor da Pauta Fiscal, ou seja, Cr\$ 65.000,00, no período de 05/85 a 01/86, e Cz\$ 150,00, no período de 02/86 a 12/86.

Tanto os recibos emitidos em nome do Sr. Paulo Serafim, como as notas fiscais emitidas para os órgãos públicos comprovam ter havido a prática do subfaturamento. A não comprovação, pela autuada, dos depósitos bancários, mantidos a margem da contabilidade, justifica a presunção de ter havido omissão de receita no valor correspondente a diferença entre a soma dos depósitos e a receita escriturada."

Nego, pois, provimento ao recurso também quanto a esse item, mantendo-se em consequência a exigência do IRPJ e demais incidências reflexas (PIS/Dedução, IRF, FINSOCIAL/Faturamento e PIS/Faturamento).



PROCESSO Nº. :10469-003222/90-15
ACÓRDÃO Nº. :108-04.785

23.

Por todo o exposto, NEGO provimento ao recurso.

Sala das Sessões(DF), em 09 de dezembro de 1997.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - RELATOR DESIGNADO