



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

PROCESSO Nº 10830/005.185/90-41

CMFL

Sessão de 26 de janeiro de 1993

ACORDÃO Nº 101-84.628

Recurso nº: 102.167 - IRPJ - EXS: 1986 a 1989

Recorrente: AIRAM CALÇADOS LTDA.

Recorrida: DRF EM CAMPINAS (SP)

LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - A ocorrência de saldo credor de caixa na escrita da empresa indicia desvio de receitas da tributação, mesmo quando a empresa declara o imposto com base no lucro presumido.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Em se tratando de presunção legal a materialização da hipótese prevista no inciso V do artigo 60 do Decreto-lei nº 1.598/77 requer a prova de que a repassagem do numerário à pessoa ligada se fez a título de empréstimo.

MÚTUO ENTRE PESSOAS INTERLIGADAS - Não restando provada a relação de empréstimo na operação descrita na autuação, infirma-se o lançamento de imposto com base no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AIRAM CALÇADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da distribuição disfarçada de lucros as importâncias de Cz\$ 1.107.000,00 e Cz\$ 1.550.000,00, nos exercícios de 1988 e 1989, respectivamente e para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 504.562,00 e Cz\$ 23.960.580,00, nos mesmos exercícios, pela ordem, nos termos do relatório e voto

Acórdão nº 101-84.628

que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jezer de Oliveira Cândido e Sebastião Rodrigues Cabral, que excluam menos as duas últimas parcelas.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 1993



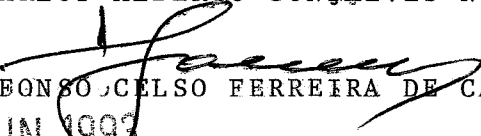
MARIAM SEIF

- PRESIDENTE



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

VISTO EM



ABONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA

SESSÃO DE:

17 JUN 1993

FAZENDA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.158

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL. Ausente justificadamente o Conselheiro SANDRO MARTINS' SILVA.





## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10830/005.185/90-41

RECURSO Nº: 102.167

ACORDÃO Nº: 101-84.628

RECORRENTE: AIRAM CALÇADOS LTDA.

### R E L A T Ó R I O

AIRAM CALÇADOS LTDA., qualificada nos autos, recorre a este Conselho contra exigência tributária que lhe foi imposta pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Campinas-SP, referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, exercícios de 1986 e 1989 (fls. 274/277).

O Auto de Infração (fls. 240, 241 e 248) apurou as seguintes irregularidades:

1 - Omissão de receitas caracterizada por saldo credor de Caixa, nos exercícios de 1986 e 1987, nos valores, respectivamente, de Cr\$ 248.211.040,00 e Cz\$ 786.198,00, com enquadramento legal nos artigos 389, 396, 398 e 180, todos do RIR/80.

2 - Glosa de correção monetária indevida, em decorrência de distribuição disfarçada de lucros, nos exercícios de 1988 e 1989, nos valores, respectivamente, de Cz\$ 3.922.607,00 e Cz\$ 55.874.805,00, com enquadramento legal nos arts. 367, V, 370, IV e 371. Todos do RIR/80.

3 - Omissão de receitas caracterizada pelo não

Acórdão nº 101-84.628

reconhecimento de variação monetária ativa, nos exercícios de 1988 e 1989, nos valores, respectivamente, de Cz\$ 504.562,00 e Cz\$ 25.060.580,00, com enquadramento legal no art. 21 do DL 2.065/83 e PN 23/83.

4 - Omissão de receitas caracterizada por movimento bancário não contabilizado, nos exercícios de 1988 e 1989, nos valores respectivamente, de Cz\$ 3.050.000,00 e Cz\$ 19.278.300,00 com enquadramento legal no art. 181 do RIR/80.

Impugnação Fiscal (fls. 249 a 254) alega, em resumo o seguinte:

1 - Quanto à omissão de receitas, caracterizada por saldo credor de caixa, nos exercícios de 1986 e 1987, argumenta que tendo a empresa optado pelo regime tributário do lucro presumido, estaria a mesma desobrigada, perante o fisco federal, de escrituração contábil, com base no artigo 4º da Lei nº 6.468/77, e que a escrituração mantida pela empresa tinha apenas caráter subsidiário, e, ainda assim, circunscrito ao campo privado, sendo, portanto, inaproveitável para fins fiscais.

Ademais, argumenta, ainda, o contribuinte que o artigo 180 do RIR, capitulado no auto e que estabelece a presunção de omissão de receitas, no caso de a escrituração indicarsal do credor de caixa, é imprestável para o de que se trata, pois a topologia do citado dispositivo demonstra que ele está umbilicalmente ligado ao regime de tributação pelo lucro real.

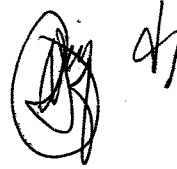
Por fim, no que se refere ao presente item, o contribuinte requer a desqualificação do trabalho fiscal, e caso não seja sua tese acolhida, considero que, para efeito de fixação dos valores a omissão de receita, devem ser utilizados os saldos de caixa de 31 de dezembro de cada ano, posto que nestas datas é que ocorreram os fatos geradores das respectivas obrigações tributárias.

Acórdão nº 101-84.628

2 - No que diz respeito à glosa de correção monetária, em decorrência de distribuição disfarçada de lucros, nos exercícios de 1988 e 1989, alega a impugnante que os empréstimos em dinheiro a pessoas ligadas, tiveram a seguinte destinação: aluguel de residência da genitora do sócio majoritário, Associação Atlética Ponte Preta, cheques administrativos comprovados e aplicação financeira ao portador, e que embora os negócios de mútuo prescindiam de forma escrita, não pode a fiscalização arrozoar-se em juiz absoluto e considerar que houve distribuição disfarçada, pois para tal é indispensável a sua caracterização. Prossegue a contribuinte em sua argumentação, afirmando que a distribuição disfarçada de lucros tem evidente natureza penal, não podendo, pois, comportar livre interpretação, devendo, ao contrário, ser exaustivamente comprovada, remanescendo dúvida, considera que a regra é a de que se decida em favor do contribuinte, conforme determina o art. 112 do CTN.

Requer, por fim, a impugnante, quanto a este item, a revisão do lançamento, e caso a mesma não seja acolhida, que se proceda a novo cálculo da correção, com respeito ao exercício de 1988, posto que o valor de Cz\$ 1.161.600,00, tido como disfarçadamente distribuído, teve a glosa considerada como se todos os cheques houvessem sido pagos em 1º de janeiro de 1987, o que não é verdade.

3 - Quanto à omissão de receitas caracterizada pelo não reconhecimento de variação monetária ativa, nos exercícios de 1988 e 1989, argumenta que os fatos de não existirem contratos escritos, de não preexistir a indicação de vontade das partes, de a mutuante não ter individualizado seus direitos em seu ativo e a mutuária não o ter registrado em seu passivo exigível, demonstram a inexistência de negócios de mútuo entre pessoas jurídicas interligadas, razão pela qual requer o cancelamento, quanto a este item, da acusação fiscal. Caso, no entanto, esta argumentação não seja acatada, considera a impugnante que o cál-



Acórdão nº 101-84.628

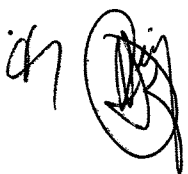
culo da variação deverá ser refeito, pois em relação ao exercício de 1989 foi incluído indevidamente o valor do cheque de CZ\$ 1.100,00.

Concluindo sua impugnação, o contribuinte requer a produção de provas periciais.

Informação Fiscal (fls. 256 a 261) analisa os argumentos apresentados pelo contribuinte em cada um dos itens de sua impugnação fiscal, considerando, em resumo:

1 - Quanto à omissão de receitas, caracterizada por saldo credor de caixa, que embora a empresa estivesse dispensada de escrituração contábil permite o fisco federal, por haver optado pelo regime de tributação do lucro presumido, manteve a mesma escrituração regular, podendo a fiscalização dela se utilizar para verificação da compatibilidade entre os recursos e os dispêndios da empresa. No que se refere à argumentação da impugnante de que, para fins de fixação do valor da omissão da receita, deveriam ser utilizados os saldos credores de caixa de 31 de dezembro de cada ano, considero ser pacífico o entendimento de que deva ser usado o maior saldo credor apurado durante o período-base.

2 - Quanto à glosa de correção monetária, em decorrência de distribuição disfarçada de lucros, que a documentação juntada aos autos prova a saída do numérario do patrimônio da empresa e o evidente benefício do sócio majoritário, sendo insuficiente para elidir o feito fiscal a falta de formalização ou de escrituração dos fatos contábeis. No que diz respeito ao requerido pela impugnante no sentido de que se proceda a novo cálculo da correção, referente ao exercício de 1988, considera assitir razão ao contribuinte, pois de acordo com o Decreto-lei 2.341/87, deve-se apropriar a correção monetária dos valores baixados até o mês da baixa, excluindo-se, por conseguinte, os valores de Cz\$ 1.625.316,00 e Cz\$ 27.576.718,00, para os exercícios de 1988 e 1989, respectivamente.



Acórdão nº 101-84.628

3 - Quanto à omissão de receitas caracterizada pelo não reconhecimento da variação monetária ativa, que a efetiva saída do numerário a favor da empresa interligada está devidamente comprovada nos autos, assistindo, apenas, razão à interessada quanto à inclusão do principal na tributação do exercício de 1988, devendo, portanto, tal valor ser retificado de Cz\$ 25.060.580,00 para Cz\$ 23.960.580,00.

4 - No que tange à omissão de receitas caracterizada por movimento bancário não contabilizada, não houve manifestação da impugnante a respeito do assunto, sendo pacífica a jurisprudência a respeito, mantendo-se, assim o valor exigido.

Finalmente, a Informação Fiscal considera descabido o pleito de produção de provas periciais, pois entende que os fatos lançados estão devidamente comprovados nos autos.

O julgador em 1ª instância julgou a exigência fiscal procedente em parte (fls. 263 a 267), com a seguinte ementa:

"Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Exercícios de 1986/1989 - Omissão de Receitas - Lucro Presumido - Pode o fisco utilizar-se de qualquer meio de prova, para comprovar omissão de receitas das pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro presumido.

Empréstimos Entre Pessoas Jurídicas Interligadas não Escriturados: Caracterizados os empréstimos, deverá a mutuante, para efeito de apuração do lucro real, pelo menos reconhecer o valor correspondente à correção monetária dos referidos mútuos (art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83).

Distribuição Disfarçada de Lucros - Não cabe a correção monetária da parcela do lucro considerada distribuída pela caracterização de hipótese de sua distribuição disfarçada (art. 20, IV, do Decreto-lei nº 2.065/83)."

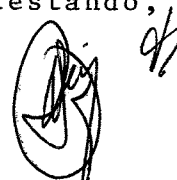


Acórdão nº 101-84.628

Em suas razões de decidir, a autoridade monocrática considerou que da análise dos autos subsiste a presunção de omissão de receitas, de que trata o art. 181 do RIR/80, e que o contribuinte foi, reiteradamente, intimado a provar negativamente a afirmação indiciária do fisco não a fazendo por ausência de provas. Considerou, também revelarem os autos, que o contribuinte concedeu empréstimo à Cirúrgica Campinas, empresa ligada, em flagrante desrespeito ao que determina o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. No que se refere à distribuição disfarçada de lucros, consigna a tipificação dessa irregularidade, como transferência econômica e/ou patrimonial de renda da pessoa jurídica para a pessoa ligada, hipóteses configuradas no presente processo, estando, portanto, a fiscalização autorizada a lançar mão da presunção estatuída no artigo 367, caput, do RIR/80, sendo tal presunção relativa, facultando-se à contribuinte a apresentação de todas as provas, em direito admitidos, para refutar tal imputação, o que não foi feito.

O julgador em 1ª instância conclui sua decisão, julgando procedente em parte, a exigência fiscal, para excluir da tributação as parcelas de Cz\$ 1.625.316,00 (exercício de 1988) e Cz\$ 27.576.718,00 (exercício de 1989) referentes ao ajuste da correção monetária do "Patrimônio Líquido", pela distribuição disfarçada de lucros efetuada incorretamente pelo autuante, e Cz\$ 1.100.000,00 (exercício de 1988) relativos à inclusão indevida no cálculo da variação monetária ativa, decorrente da omissão de receitas.

O contribuinte tomou conhecimento da precitada decisão, em 25.10.91, conforme "AR" de fls. 270, tendo apresentado Recurso a este Conselho, tempestivamente, em 22.11.91 (fls. 274 a 277), ratificando, todos os fundamentos constantes de sua impugnação fiscal, requerendo, por fim, a reforma da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Campinas-SP protestando,



Acórdão nº 101-84.628

ainda, por produzir todos as provas a bem de seu direito, bem como a realização de perícia e/ou diligências que possam concor - rer para o esclarecimento da questão.

É o relatório.

Handwritten signature and initials, possibly "ds" and a circular stamp or mark.

Acórdão nº 101-84.628

## V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, esclareça-se que não há litígio em torno da exigência de imposto sobre o desvio de receitas indiciada pela falta de escrituração de depósitos bancários, cuja origem não foi demonstrada pela empresa, apesar de intimada a prestar os devidos esclarecimentos a respeito.

Os autos contem os elementos necessários à formação da convicção do julgador.

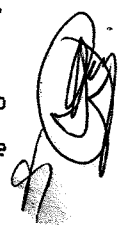
No mérito, o voto segue a ordem de matérias adotada na autuação.

Saldo credor de caixa:

A empresa, que declarava o imposto com base no lucro real, utilizou-se do regime de declaração com base no lucro presumido, nos exercícios de 1986 e de 1987, voltando nos exercícios posteriores a pagar o imposto com base no lucro real.

Assim, manteve sua contabilidade comercial, inclusive no período-base da declaração por lucro presumido.

A fiscalização detectou a existência de saldo credor de caixa nessa escrita através de um criterioso exame



Acórdão nº 101-84.628

da conta Caixa, indevidamente inflada por falta de registro de saída de recursos do Caixa. Ou seja, o Caixa pagara além dos recursos registrados configurando omissão de receitas.

Embora essa presunção legal esteja inserida no capítulo do Lucro Real (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12 J, e RIR/80, art. 180), não se reserva exclusivamente a quem declara o imposto com base nesse regime. Foi aí colocado pelo legislador porque o saldo credor de caixa somente pode ser detectado na contabilidade e esta, por sua vez, é exigida pela legislação fiscal apenas na determinação do lucro real.

No entanto, basta que a empresa desobrigada perante o fisco de manter escrituração comercial (lei citada, art. 40, e RIR/80, art. 394) adote escrita comercial para que se possa detectar desvio de receita através da sua contabilidade.

Se a fiscalização tem poderes para investigar e comprovar fatos relativos à empresa sob fiscalização até mesmo na contabilidade de terceiros porque não poderia fazê-lo na escrita mantida pela própria fiscalizada. A manutenção dessa escrita é que não poderia ser exigida pelo fisco; mas se ela existe serve de prova quanto aos fatos nela registrados, inclusive em favor do fisco.

Não há porque a fiscalização deva ignorar esse fato; ao contrário, tem o dever de lançar mão dele.

Afinal, omitir receitas não é hipótese estranha ao regime de lucro presumido, tanto que o artigo 62 da Lei nº 6.468/77 (RIR/80, art. 396) prevê a hipótese e manda considerar como lucro líquido o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos, tributando-o à razão de 30% (trinta por cento).

E foi exatamente o que fez a fiscalização, tributando a essa alíquota cinqüenta por cento da receita omitida (fls.242 e 243).

Por derradeiro, a escolha do maior saldo credor apurado como o valor do desvio de receitas está correta, pois é ele quem indica o total omitido.

**Distribuição disfarçada de lucros:**

Não há provas suficientes nos autos de empréstimos à genitora do sócio. Há de concreto pagamentos não escriturados à locadora de imóvel alugado pela mãe do sócio majoritário, sendo Cz\$117.000,00 e Cz\$550.000,00, nos exercícios de 1988 e 1989, respectivamente. Mas não há no processo qualquer documento ou esclarecimento que autorize a conclusão de que os pagamentos se fizeram a título de empréstimo.

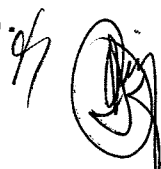
Se assim é, não está caracterizada a presunção legal de desvio de receitas autorizada no artigo 60 e seu inciso V, "in verbis":

"Art. 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

..... "omissis" .....

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;"

Como não houve lançamento em conta-corrente, a fiscalização deveria aprofundar a investigação a partir da resposta de fls. 143/145 porque ela, por si só, não autoriza a ilação extraída pelo fisco.



O mesmo, todavia, não ocorreu em relação ao pagamento de despesas em favor da Associação Atlética Ponte Preta, em que a fiscalização logrou comprovar que o sócio majoritário da empresa, também presidente da referida associação, lançava mão de dinheiro da primeira para emprestá-lo à segunda (fls. 215/216), estando, portanto, correta a conclusão fiscal lançada às fls. 233.

Aí há, na verdade, um empréstimo da empresa ao sócio e deste à associação.

Relativamente aos pagamento efetuados e não contabilizados na compra de cheques administrativos, nos montantes de Cz\$460.000,00 e Cz\$1.000.000,00, nos exercícios de 1988 e 1989, respectivamente, e bem assim à aplicação financeira em letra de câmbio ao portador, na quantia de Cz\$530.000,00, no exercício de 1988, malgrado possa não ter sido comprovado o retorno do dinheiro ao patrimônio da empresa, não se pode concluir, face o princípio da reserva legal, que houve empréstimo ao sócio majoritário para, nos termos do inciso V do artigo 60 do Decreto-lei nº 1.598/77, considerarem-se essas operações como distribuição disfarçada de lucros.

Assim, excluo da distribuição disfarçada de lucros as parcelas de Cz\$117.000,00, Cz\$460.000,00 e Cz\$530.000,00, no exercício de 1988, e de Cz\$550.000,00 e Cz\$1.000.000,00, no exercício de 1989.

#### Variação monetária ativa:

Mais uma vez não está configurada a hipótese de mútuo na acepção que lhe empresta o artigo 1256, do Código Civil Brasileiro, já que nenhuma prova há nos autos de que

Acórdão nº 101-84.628

os pagamentos das obrigações da interligada com recursos da fiscalizada tenha sido feito a título de empréstimo.

O artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26/10/83, dispõe:

"Art.21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN."

O dispositivo acima transcrito somente reserva o tratamento ali previsto aos casos de mútuo no conceito que lhe dá a lei civil, não se ajustando o caso dos autos à hipótese ali prevista.

E isto porque o Direito Tributário Brasileiro consagra o princípio da reserva legal (CTN, arts.3º e 142, par. ún.), não podendo a autoridade administrativa utilizar-se de interpretação extensiva para lançar imposto.

Improcede, pois, a tributação das quantias de Cz\$504.562, no exercício de 1988, e Cz\$23.960.580, no exercício de 1989, sendo o último valor o remanescente do valor lançado de Cz\$25.060.580, em face de ter a autoridade julgadora de primeira instância excluído a parcela de Cz\$1.100.000,00, nessa matéria e período.

Conclusão:

Na esteira dessas considerações dou provimento parcial ao recurso para excluir da distribuição disfarçada

Acórdão nº 101-84.628

de lucros as quantias de Cz\$1.107.000,00 e Cz\$1.550.000,00, nos exercícios de 1988 e 1989, respectivamente, e as importâncias de Cz\$ 504.562,00 e Cz\$23.960.580 das bases de cálculo do imposto nos mesmos exercícios, na ordem citada.

Brasília-DF., em 26 de janeiro de 1993

  
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

