

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nr.: 10830/006.085/91-12
Sessão de : 22 DE AGOSTO DE 1995
Recurso : 106.420 - IRPJ - EX.: 1988
Recorrente : SEVERAL CONFECÇÕES LTDA
Recorrida : DRF EM CAMPINAS - SP

Acórdão nr.: 105-9.582

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTANCIA
- E de se afastar a tese de nulidade arguida, se todas as questões suscitadas foram enfrentadas, quer diretamente, quer dentro do contexto da referida decisão.

LUCRO PRESUMIDO - AUMENTO DE CAPITAL EM MOEDA CORRENTE/EMPRESTIMO DE SOCIO/DESPESAS LEGAIS - Na hipótese de aumento de de capital em moeda corrente e/ou de empréstimo de sócio, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas, opera-se a presunção de omissão de receita a favor do Fisco. Já as chamadas despesas legais (pro labore/lucros distribuídos) não devem ser computadas na determinação do total apurado a título de omissão de receita, salvo se comprovadamente incorridas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEVERAL CONFECÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir do "quantum" apurado a título de omissão de receita a parcela de Cz\$ 23.650,00, referente aos lucros distribuídos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 1995


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE E RELATOR

PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

ACORDAO NR.: 105-9.582

VISTO EM
SESSAO DE:


ANTONIO DE MOURA BORGES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

22 SET 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
sheiros: Hissao Arita, Afonso Celso Mattos Lourenço, Luiz Edmundo
Cardoso Barbosa, Jorge Ponsoni Anoroza e Jackson Medeiros de Fa-
rias Schneider.



PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

RECURSO NR.: 106.420

ACORDAO NR.: 105-9.582

RECORRENTE: SEVERAL CONFECÇÕES LTDA

R E L A T O R I O

SEVERAL CONFECÇÕES LTDA, inscrita no CGC/MF sob o nr. 56.512.684/0001-65, tributada com base no lucro presumido, manifesta recurso voluntário a este Colegiado (fls. 42 a 45) contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Campinas - SP, que manteve integralmente o auto de infração de fls. 15.

A matéria está assim descrita às fls. 16:

I - omissão de receita, caracterizada por saldo credor de caixa, no valor de Cz\$ 1.270.110,00, irregularidade esta detetada a partir da elaboração do "demonstrativo do fluxo de caixa" (fls. 14);

II - omissão de receita, caracterizada por aumento de capital em dinheiro, no valor de Cz\$ 427.810,00, sem que restassem comprovados a efetividade da entrega e a origem dos recursos.

Na impugnação tempestivamente apresentada, fls. 21/23, o contribuinte, após acostar aos autos os documentos de fls. 24 a 31 (cópias: alteração contratual/declaração de rendimentos de um dos sócios), arguiu, em síntese:

a) o autuante indicou como suporte legal os arts. 396, 180 e 181 do RIR/80. In casu, porém, por se tratar de lucro presumido, fica patente a inaplicabilidade dos arts. 180 e 181: "ambos alcançam apenas as empresas tributadas com base no lucro real." O primeiro, por mencionar saldo credor de caixa ou passivo não comprovado; o segundo, por falar em indícios apurados na escrituração. A exigência, portanto, não tem amparo na lei;



PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

ACORDAO NR.: 105-9.582

b) o aumento de capital foi efetuado em 01.01.87, i. é., três meses após o início de suas atividades [03.10.86], não podendo, por via de consequência, caracterizar omissão de receita, referente às operações realizadas ao longo de 1987. Quando muito, num esforço fiscalista supremo, poder-se-ia tê-lo como meio de omissão de receita de 1986, e não de 1987, como pretende tornar realidade a singela acusação fiscal. E mais: na época, a empresa se encontrava em fase de instalação, com o que, igualmente, não há que se falar em transferência de recursos para os sócios, por absoluta inexistência de meios para ultimar o visualizado benefício. A parcela questionada representa aporte inicial de recursos à empresa, e como tal não caracteriza omissão de receita, conforme pacífica jurisprudência administrativa;

c) as parcelas relativas ao pro labore (Cz\$ 345.460,00) e aos lucros distribuídos (Cz\$ 23.650,00) não podem compor o fluxo de caixa de fls. 14, pois, como é sabido, representam tão-somente valores presumidamente pagos e/ou distribuídos aos sócios, por mera ficção legal. Há, ainda, que se excluir Cz\$ 800.000,00 do mesmo fluxo, eis que oriundos de empréstimo do costista principal à empresa, regularmente incluídos em sua declaração de bens (pessoa física), relativa ao ano-base de 1987, onde se constata, facilmente, a origem dos recursos: "resgate de aplicações financeiras declaradas no ano anterior" (fls. 30/1).

Instado a se manifestar, o fiscal autuante, às fls. 34, propôs a manutenção integral do crédito tributário, diante da legislação que rege a matéria.

De fls. 35 a 38, foi proferida decisão pela autoridade julgadora de primeiro grau, que tomou conhecimento da impugnação por tempestiva para indeferi-la, conforme ementa às fls. 35.

Em suas razões de decidir, o Sr. Delegado da Receita Federal, alegou, em resumo:

a) não procede a reclamação quanto à inaplicabilidade dos art. 180 e 181 do RIR/80, eis que é pacífica a jurisprudência administrativa no sentido de que o fato de a pessoa jurídica ter optado pela tributação com base no lucro presumido não obsta que seja apurada, pela fiscalização, omissão de receita com base em saldo credor de caixa ou em suprimento ou aportes ao caixa para aumento de capital social. Assim, para apuração do lucro tributável, pode o Fisco valer-se de qualquer meio de prova, inclusive indícios ou presunções previstos em lei;



PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

ACORDÃO NR.: 105-9.582

b) não merece guarida a tese de que a parcela questionada a título de aumento de capital seja equiparada a aporte inicial de recursos ou, quando muito, como omissão de receita de 1986, pois efetivamente houve uma alteração do capital social (cópia do documento às fls. 24/28), estando a empresa operando à época, não se confundindo, portanto, com a primeira chamada para integralização de capital subscrito;

c) não sendo provada a origem e a efetividade da entrega do numerário, configurada está a omissão de receita, sujeita à tributação. Por outro lado, nos termos do art. 16 da Lei nr. 7.450/85, para efeito de apuração do IR, o período-base de incidência é de 01/JAN a 31/DEZ. Como o aumento de capital ocorreu em JAN/87, aplicam-se as regras vigentes no exercício financeiro de 1988;

d) inválida, também, a argumentação de que as parcelas relativas ao **pro labore** e aos lucros distribuídos não devem compor o fluxo de caixa (aplicações), eis que essas verbas compuseram os recursos das pessoas físicas dos sócios, sofrendo, inclusive, retenção de imposto de renda na fonte. Na declaração de rendimentos, o IRRF foi compensado;

e) não restou provada a efetividade do empréstimo de Cz\$ 800.000,00, alegadamente realizado por um dos sócios. A simples prova da capacidade financeira do sócio não basta para provar o alegado. Irrelevante o fato de que tal verba constou da declaração de rendimentos do sócio, vez que é necessária, também, a prova da efetividade da entrega do recurso, o que não foi feito.

Cientificada dessa decisão, em 04.02.93, conforme AR de fls. 48, o contribuinte protocolizou a peça recursal de fls. 42 a 45, onde, após ratificar a defesa anteriormente apresentada, acresceu as razões a seguir aduzidas.

Como preliminares:

1 - cerceamento do direito de defesa, por considerar que a decisão recorrida apenas tergiversou sobre os fatos alegados na pertinente impugnação. Para ilustrar, citou o argumento relativo ao aumento de capital: "manifesta impossibilidade de um aumento de capital em 01.01.87 gerar omissão de receita pra frente, i. é., ao longo de 1987." Para o recorrente, o Sr. Delegado fugiu dessa possibilidade fática e material, afirmando apenas que "o aumento de capital não se confunde com a primeira chamada para integralização inicial de capital subscrito".



PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

ACORDAO NR.: 105-9.582

Prosseguindo, afirmou que jamais pretendeu equiparar o discutido aumento de capital a uma integralização inicial de capital, mesmo sabendo que esse aumento ocorreu após três meses do início das atividades da empresa. O que disse e continua a dizer é que um aumento de capital processado no primeiro dia do período-base não pode, logicamente, lastrear pretensa omissão nos meses futuros, pois, nesses casos, há que se obedecer a cronologia dos fatos. Sempre que um aumento de capital disfarça, contabilmente, omissão de receita, necessariamente, antes há que ter havido vendas e recursos mantidos à margem da escrita. No caso vertente, evidentemente, isto não aconteceu, posto que o aumento de capital - parte dele, pois a maior parcela deu-se por conferência de bens - ocorreu em 01.01.87. No máximo, como registrado na impugnação, o aumento de capital poderia ser questionado como sendo fruto de omissão praticada no ano anterior, mas o Fisco não tomou esse ano devido a outra impossibilidade material, i. é., o início das atividades da empresa deu-se em 03.10.86.

2 - tipicidade da matéria tributada: no seu curto período de efetiva existência (de 03.10.86 a meados de 1989) a autuada sempre optou pelo lucro presumido. E como tal, nunca teve contabilidade regular, valendo-se, aliás, da dispensa dessa obrigação acessória dada pela legislação de regência. Infelizmente, agora, se vê afrontada pelo Fisco, ao ser submetida a um rigor só cabível para as empresas tributadas com base no lucro real. Se isso não bastasse, existe, ainda, o problema relativo aos arts. 180 e 181 do RIR/80, já mencionado na impugnação.

No mérito, repetiu que as parcelas relativas ao pro labore e aos lucros distribuídos devem ser excluídas da pretensão omissão de receita apurada no demonstrativo do fluxo de caixa, por constituírem mera ficção legal, não significando saídas efetivas. (Para corroborar sua assertiva, citou Ac. do 1º Conselho de Contribuintes, cuja ementa transcreveu às fls. 44). Assim, ao excluir, ainda, os Cz\$ 800.000,00 oriundos do empréstimo do sócio, restaria uma diferença de Cz\$ 101.000,00 (Cz\$ 1.270.110,00 - Cz\$ 23.650,00 - Cz\$ 345.460,00 - Cz\$ 800.000,00 = Cz\$ 101.000,00), mas pela sua irrelevância (menos de 10% do valor apurado), igualmente, deve ser desconsiderado.

Finalizando seu teor reivindicatório, reconheceu que o empréstimo de Cz\$ 800.000,00 não está cercado de todos os detalhes exigidos, v. g., registro contábil de sua passagem; isto, porém, pelo fato da empresa ser tributada com base no lucro presumido.

E o relatório.



ACORDÃO NR.: 105-9.582

PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

V O T O

Conselheiro: VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Antes, cumpre analisar duas preliminares suscitadas pelo contribuinte: a) cerceamento do direito de defesa, por considerar que a decisão recorrida apenas tergiversou sobre as razões alegadas na peça impugnatória; e b) ausência de amparo legal/inaplicabilidade dos arts. 180 e 181 do RIR/80.

No que tange à primeira, não vislumbro a menor restrição ao legítimo e sagrado direito de defesa. Para mim, todas as questões suscitadas foram exaustivamente abordadas pelo Julgador singular, quer diretamente, quer dentro do contexto da referida decisão, conforme fiz constar do relatório.

Para corroborar esse meu entendimento, destaco o trecho (duramente criticado) da decisão do Sr. Delegado de que "o aumento de capital não se confunde com a primeira chamada para integralização inicial de capital subscrito".

No recurso, às fls. 43, o apelante afirma que "em nenhum momento pretendeu equiparar o discutido aumento de capital a uma integralização inicial de capital", com o que estaria caracterizada a análise superficial da peça impugnatória e, por via de consequência, o cerceamento de defesa.

Na impugnação, no entanto, consta o seguinte: "a parcela questionada do aludido aumento representa aporte inicial de recursos à empresa, e como tal não caracteriza omissão de receita" (fls. 22 - 3º parágrafo).

A nitidez, não pode prosperar a tese de cerceamento do direito de defesa, visto que todas as questões levantadas foram enfrentadas pela decisão recorrida.

Já quanto à segunda, igualmente, não assiste razão ao recorrente. A meu ver, a capitulação legal utilizada pelo ajuante está perfeita e acabada (art. 396 c/c os arts. 180 e 181, todos do RIR/80).



PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

ACORDAO NR.: 105-9.582

O primeiro dos artigos elencados dispõe, in verbis:

"Art. 396 - Verificando a fiscalização a ocorrência de omissão de receita, deverá considerar como lucro líquido o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos, que ficará sujeito ao pagamento do imposto à razão de 30% (trinta por cento), acrescido das penalidades cabíveis." (Lei nº 6.468/77, art. 6º)

Compulsando-se os autos, verifica-se, sem o menor esforço, que o mandamento legal acima transcrito foi fielmente observado. Além disso, por se tratar de artigo específico, aplicável tão-só às empresas tributadas com base no lucro presumido para aferir o lucro tributável, na hipótese de ocorrência de omissão de receita, a autoridade lançadora teve o cuidado de mencioná-lo em primeiro lugar (c/c os outros dois).

Já a norma inserta no artigo 180 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, §2º), vem a ser de uma clareza sem igual, válida em qualquer tipo de auditoria (contábil ou fiscal). Se um fluxo de caixa apresenta saldo credor, tal como ocorre nos presentes autos, autoriza presunção de omissão no registro de receita, cabendo ao auditado, qualquer que seja ele (lucro real, presumido, etc), a prova da improcedência da presunção. Por ser regra básica, aceita por todos ramos de auditoria, deixo de transcrevê-lo, por considerar absolutamente desnecessário.

O último dos artigos tem a seguinte dicção, *ipsis verbis*:

"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade



PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

ACORDÃO NR.: 105-9.582

de da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas." (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, § 3º, e Decreto-lei nº 1.648/78, art. 1º, II) (realcei)

Como se observa, provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a lei faculta ao Fisco arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por sócios. E mais: o diploma legal é genérico, alcançando tanto as empresas tributadas com base no lucro real, quanto aquelas que optam pelo lucro presumido, bastando para isso haver indícios de ocorrência de omissão de receita, provada por "qualquer elemento de prova" (na espécie dos autos, aumento de capital em dinheiro/empréstimo de sócio, sem que restassem comprovados a efetividade da entrega e origem dos recursos).

Rejeito, pois, as preliminares suscitadas.

No mérito, a lide versa sobre omissão de receitas, caracterizada por aumento de capital em moeda corrente, sem que a fiscalizada tenha comprovado a origem e a efetiva entrega dos recursos e saldo credor de caixa.

1 - AUMENTO DE CAPITAL EM MOEDA CORRENTE

O recorrente alega que a exigência fiscal não pode prosperar pelas seguintes razões:

a) o aumento de capital foi realizado em 01.01.87, i. é., três meses após o início das atividades da empresa, com o que não pode gerar omissão de receita pra frente;

b) a parcela questionada representa aporte inicial de recursos à empresa, e como tal não caracteriza omissão de receita.

Por oportuno, cumpre ressaltar que há fortes indícios nos autos de que o aumento de capital em discussão não foi realizado em 01.01.87, como afirma o apelante. E que, muito embora às fls. 28 conste esta data, às mesmas fls. consta, também, que o reconhecimento da firma dos sócios se deu em 19.05.87, sendo que o registro tomou o nr. 387.569. As fls. 24, no entanto, está escrito que, em Sessão de 20.04.87, houve uma alteração sob o nr. 370.317. A reflexão, antes da alteração contratual de fls. 24 a 28, houve outra.



PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

ACORDÃO NR.: 105-9.582

De qualquer sorte, o fato é irrelevante para o deslinde da questão, apenas o registrei como um mero exercício de raciocínio. Digo isto porque na hipótese de ocorrência de omissão de receita, considera-se ocorrido o fato gerador do IR em 31.12.

O outro argumento apresentado (item b), igualmente, não pode prosperar, visto que se a empresa foi constituída em 03.10.86, e o aumento de capital efetuado em 01.01.87 (?), ou depois, a tese de integralização inicial de capital fica prejudicada.

O que importa é que a empresa não logrou comprovar a efetividade da entrega e a origem dos recursos, com o que a presunção de omissão de receita opera-se a favor do Fisco.

Pelo exposto, nego provimento a esse item.

2 - SALDO CREDOR DE CAIXA

Aqui, cabe destacar quatro parcelas, a saber:

- a) pro labore (Cz\$ 345.460,00);
- b) lucros distribuídos (Cz\$ 23.650,00);
- c) empréstimo do sócio (Cz\$ 800.000,00);
- d) parcela não-questionada (Cz\$ 101.000,00).

Alega o contribuinte que os valores relativos ao **pro labore** e aos lucros distribuídos devem ser excluídos do fluxo de caixa, eis que decorrem de mera ficção legal, não significando saídas efetivas.

Esta Câmara tem decidido reiteradamente, em entendimento ao qual tenho me filiado, que as chamadas despesas legais, neste caso constituídas pelo **pro labore** e pela distribuição de lucros, não podem ser computadas na determinação do quantum omitido, salvo se comprovadamente incorridas.

Ocorre que às fls. 4, verifica-se que o **pro labore** para cada um dos sócios resultou num valor de Cz\$ 172.730,00, i. é., muito superior ao limite mínimo estabelecido pela lei (3,5% de Cz\$ 1.351.475,00 + 2 = Cz\$ 23.650,00), o que demonstra que foi efetivamente pago. Já os lucros distribuídos mantiveram-se dentro da ficção legal (50% de Cz\$ 47.301,00 + 2 = 11.825,00).



PROCESSO NR.: 10830/006.085/91-12

ACORDAO NR.: 105-9.582

Dentro desse contexto, aqui dou provimento parcial ao recurso para excluir do quantum apurado a título de omissão de receita a parcela de Cz\$ 23.650,00, referente aos lucros distribuídos (2 x Cz\$ 11.825,00 = Cz\$ 23.650,00).

Já quanto aos Cz\$ 800.000,00 oriundos, segundo o apelante, de empréstimo do cotista principal à empresa, quando muito restou comprovada a origem dos recursos, eis que regularmente incluídos em sua declaração de rendimentos relativa ao ano-base de 1987 (fls. 30/31). A efetiva entrega, no entanto, não foi comprovada. Ocorre que a lei (art. 181 do RIR/80) exige a comprovação de ambas (origem/efetiva entrega).

Para comprovar a efetiva entrega, existem vários meios, a exemplo de: cheques bancários, depósitos nominais, transferências entre bancos, etc. O importante é que fique demonstrado de forma inequívoca a efetiva transferência das disponibilidades particulares para o patrimônio da pessoa jurídica. Não logrando a empresa comprovar o exigido pela Lei fiscal, a presunção de omissão de receita opera-se, outra vez, a favor do Fisco.

Nego provimento, também, a essa parcela.

Idem idem, quanto aos Cz\$ 101.000,00, por uma razão simples: o contribuinte apenas alega que por sua irrelevância (menos de 10% do valor apurado) deve ser desconsiderado.

Em síntese, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para excluir do quantum apurado a título de omissão de receita a parcela de Cz\$ 23.650,00, referente aos lucros distribuídos.

Este, o meu voto.

Brasília (DF), 22 de agosto de 1995


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - RELATOR