



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11020.002685/2010-97
Recurso n° 930.075 Voluntário
Acórdão n° **1401-00.818 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de julho de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente Nova Pack Embalagens Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PASSIVO NÃO COMPROVADO. MÚTUOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Para a devida comprovação de empréstimos registrados no passivo, é imprescindível a demonstração do trânsito do numerário entre mutuante e mutuária. Tal exigência é reforçada, no caso concreto, por se tratar de contrato firmado ente empresas relacionadas, sem registro em cartório e com alegado trânsito de numerário em moeda corrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Gilberto Baptista, Mauricio Pereira Faro e Sergio Luiz Bezerra Presta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o acórdão recorrido (fls. 514-516):

A empresa teve lavrados contra si autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 04/05), Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 09/10), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 14/15) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 19/20). O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 236.103,54, calculado até 30/07/2010. O relatório da ação fiscal está às fls. 43/51. A ciência dos autos de infração ocorreu em 03/09/2010.

A contribuinte impugnou as exigências em 04/10/2010, através da petição de fls. 348/364.

O relatório do trabalho fiscal e a impugnação aludem à infrações ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e ao IRRF. Deixaremos de relatar e abordar tais pontos, visto que tais exigências são objeto de outro procedimento administrativo.

Razões de autuação

*O autuante relata ter havido uma **movimentação peculiar** na conta caixa da empresa, no mês de dezembro de 2007. Trata-se do registro do recebimento de dois empréstimos oriundos da empresa AC Distri Plastic Ltda., um de R\$ 700.000,00 e outro de R\$ 1.050.000,00. Tais valores teriam sido utilizados, basicamente, para viabilizar a distribuição de lucros aos sócios, que totalizou, também em dezembro de 2007, R\$ 1.910.000,00.*

A contribuinte foi intimada a apresentar os contratos que respaldariam os empréstimos e a comprovar o recebimento dos valores, com documentação hábil e idônea (fls. 100). Foram entregues contratos (fls. 104/105). Houve reintimação para comprovação do recebimento dos valores (fls. 187). A empresa respondeu (fls. 190) que efetuou o pagamento dos empréstimos em 30 de maio e 30 de junho de 2008, nos valores de R\$ 900.000,00 e R\$ 950.000,00, por caixa. Juntou os recibos de fls. 191. Informou também (fls. 192) que os valores haviam sido recebidos por caixa e a comprovação seriam os registros contábeis e os contratos.

*O autuante considerou não comprovada a efetividade das operações de mútuo pela falta de apresentação de **qualquer documento hábil**. Diz que a operação teve caráter puramente contábil e chama atenção para o fato de não terem sido previstos, nos contratos, nem a incidência de juros, nem o prazo para quitação. Para o agente do fisco, os instrumentos particulares, para terem efeito junto a terceiros, haveriam de ser registrados no registro público, por força dos artigos 221 e 288 do Código Civil. Conclui dizendo (fls. 17):*

Documento assinado digitalmente por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS em 28/08/2012 às 14:09:20.

Autenticado digitalmente em 28/08/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 25/09/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 28/08/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 17/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Em que pesem todos os indícios de simulação apresentados somados à ausência de comprovação hábil dos contratos de mútuo, assim como a não comprovação da efetividade do recebimento dos recursos, há que se concluir que a fiscalizada não conseguiu afastar a presunção da omissão de receitas em razão da manutenção de obrigações fictícias no passivo, nos termos do art. 281, III do RIR/99. "

Foi aplicada multa de ofício de 75%.

Razões de defesa

A impugnante contesta a necessidade de registro público dos contratos e diz que há disposições específicas no Código Civil acerca das empresas mercantis. Dessas seria exigida a autenticação dos livros no registro de comércio. O fisco não seria um terceiro, na acepção do Código Civil. Transcrevo parcialmente a defesa (fls. 322/323):

"Como estamos tratando de empresa, existe um livro especial no mesmo código. Cita-se o art. 1.181 para esclarecer da validade dos lançamentos e do devido conhecimento:

[...]

Na melhor da forma acima apresentada, aplica-se a questão de registro que dá publicidade aos livros obrigatórios de registro das operações da empresa, ou seja, a publicidade de sua movimentação que atinge terceiros, apresentam-se, incidente à época dos fatos a Instrução Normativa nº 102, de 25 de abril de 2007.

Bem como as seguintes normas da Receita Federal:

[...]

Portanto, deve a fiscalização ter o conhecimento de que quando os artigos civis, principalmente o grifado pelo órgão, se trata dos efeitos contra terceiros que não a fiscalização, pois esta tem o conhecimento direto da operação pela exigências fiscais e contábeis, não podendo neste momento alegar a inexistência de efeitos contra terceiros, cujo, quais têm condições de defesa por outros instrumentos, se assim entenderem. "

Reclama da afirmativa de que o empréstimo seria estranho à boa prática comercial, alegando que cabe ao empresário definir como gere a sua empresa.

Aduz que os documentos que concretizam a transferência dos valores são hábeis e idôneos, permitidos por lei e não poderia o fiscal simplesmente desconstituir um título, liquido, certo e exigível da empresa AC Distri Plast".

Diz não ser exigível a multa de ofício eis que inexistente a infração.

A defesa também faz considerações sobre a presumível existência de pagamentos sem causa, sobre reajustamento da base de cálculo e acerca do agravamento da penalidade. Tais razões de defesa dizem respeito a lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte, formalizada em outro processo e, por isso, não trataremos desses pontos.

Requer a produção de prova pericial, formula quesitos e indica perito (fls. 329/330). Os quesitos indagam sobre a validade dos documentos que formalizam os mútuos, sobre a comprovação e escrituração deles, sobre a possibilidade legal da realização dessas operações, sobre a necessidade de depósitos bancários para comprovação da entrega de valores, sobre regras para distribuição de lucros e sobre eventual bitributação dos valores emprestados.

A DRJ Porto Alegre, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, por meio do Acórdão 10-35.021 – 5ª. Turma da DRJ/POA, que recebeu a seguinte ementa, fls. 510:

ASSUNTO : IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

É de ser indeferido pedido de perícia quando a prova a ser produzida independe de conhecimento técnico específico. O objeto da perícia é subsidiar a decisão do julgador, não suprir prova que pode ser produzida pela juntada de documentos ou efetuar a análise da legislação tributária.

PASSIVO NÃO COMPROVADO. MÚTUOS. PROVA INSUFICIENTE. PRESUNÇÃO.

Para comprovação de mútuos constantes do passivo é imprescindível a demonstração do trânsito do numerário. Contratos, por si sós, não provam o ingresso de recursos no mutuário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada do Acórdão em 04/11/2011 (fls. 517), a contribuinte, em 08/12/2011, interpôs o recurso voluntário de fls. 519-522, com base nos seguintes argumentos:

a) o acórdão recorrido adotou a tese incorreta de que o ato de mútuo entre empresas relacionadas não pode se dar por caixa, sendo necessária a comprovação por depósito bancário. No seu entender, os documentos hábeis da relação “foram apresentados e justificam as operações”. Em defesa do seu entendimento, fez alusão aos arts. 108, 109 e 110 do CTN e arts. 591 e 592 do Código Civil. Também fez referência a acórdãos do CARF, fls. 521.

b) se prevalecer a presente exigência, restará configurada a dupla tributação sobre a mesma receita, posto que o valor entregue à contribuinte (mutuária) já foi tributado pelo faturamento da mutuante. Assegurou que os valores recebidos e devolvidos “em hipótese alguma se referem à omissão de receitas”.

Processo nº 11020.002685/2010-97
Acórdão n.º **1401-00.818**

S1-C4T1
Fl. 531

c) a incidência da multa de ofício de 75% é excessiva e deve ser anulada. Em caso de parcial procedência do recurso, a multa deve ser reduzido a 20%, tendo em vista o “exclusivo caráter punitivo da multa”.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Omissão de receitas - Passivo fictício

Conforme relatado, a contribuinte (ora recorrente), em dezembro de 2007, registrou contabilmente o recebimento de mútuo no valor de R\$ 1.750.000,00, supostamente concedido pela pessoa jurídica AC Distri Plást Ltda.

Intimada e reintimada a comprovar a efetividade do aludido recebimento, a contribuinte alegou ter recebido os valores em dinheiro. Visando comprovar sua alegação, apresentou ao Fisco os contratos de fls. 309/310.

Segundo os aludidos contratos, os valores do empréstimo seriam entregues em dinheiro, ficando a contribuinte (devedora) obrigada a restituir o valor “quando solicitada”, sem qualquer acréscimo financeiro.

A pessoa jurídica mutuante (credora), intimada a se pronunciar sobre a aludida operação, informou que os valores emprestados correspondiam a **sobras de caixa**. Sustentou, outrossim, que os aludidos valores foram entregues á mutuária “em espécie”.

Indagada sobre o pagamento dos empréstimos, afirmou que os mesmos também ocorreram “em espécie”, em maio e junho de 2008, nos valores de R\$ 900.000,00 e R\$ 950.000,00, respectivamente.

O Fisco apontou que, segundo contrato social da autuada, datado de 20/06/2007 (fls. 62/65), figuravam como sócios as pessoas físicas Ivanor Luis Arioli e Jones Gilberto Longhi. Por sua vez, o contrato social da mutuante (AC Distri Plastic Ltda.), datado de 29/03/2007 (fls. 288/290), aponta como sócios as pessoas físicas Catarina Lorena Marin Debiasi, Egon Luis Arioli e Nelssinda Giordani Longhi.

A Sra. Nelssinda, sócia da mutuante, é mãe do Sr. Jones, sócio da mutuária (fls. 508). Por sua vez, a Sra. Catarina, sócia da mutuante em 2007, anteriormente foi sócia da mutuária (fls. 52/55).

Desta forma, concluiu o Fisco que mutuante e mutuária são empresas ligadas por “relações de parentesco entre sócios e, inclusive, com migração de sócio de uma para outra empresa”

Sobre o tema, discorre o acórdão recorrido, fls. 512,

Essa ligação entre as empresas reforça a necessidade de comprovação da efetividade dos mútuos por elementos externos às presumíveis contratantes, caso contrário fica aberta a porta à utilização de artifícios como o registro meramente contábil de mútuos, recurso muitas vezes utilizados para encobrir a existência de saldo credor de caixa”.

A assinatura do contrato, por si só, não comprova que a operação nele descrita tenha acontecido. Nem mesmo outros registros meramente contábeis, desacompanhados dos documentos em que se amparam. O art. 368, parágrafo único da Lei nº 5.869/73 (Código do Processo Civil) estabelece que o documento particular prova a declaração mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato. Veja-se:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.

A escrituração faz prova em favor da contribuinte quando os registros forem comprovados com documentos hábeis. E o que dispõe o artigo 923 do RIR/99 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, §§ 1º, 2º e 3º):

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Em sua peça recursal, a recorrente contestou o entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que o mútuo entre empresas relacionadas não pode se dar por caixa (em espécie), sendo necessária a comprovação por depósito bancário. No seu entender, os documentos hábeis da relação “foram apresentados e justificam as operações”.

Não assiste razão à recorrente.

Ab initio, esclareça-se que não é correto afirmar que o acórdão recorrido sustentou a tese de que o mútuo entre as pessoas jurídicas relacionadas necessariamente deveria se dar mediante depósito bancário.

Na verdade, o acórdão em questão enfatizou que, diante de todo o conjunto probatório constante dos autos, o repasse entre as empresas até poderia ter ocorrido em espécie, desde que em algum momento, os valores tivessem transitado em contas correntes das pessoas jurídicas envolvidas na suposta operação de mútuo. Tal fato, contudo, não restou comprovado.

Para maior clareza, transcrevo o trecho do acórdão recorrido que analisa esta questão, fls. 512-513:

*No caso, por se tratar de mútuo, necessária é a comprovação do efetivo trânsito do numerário. Não é crível que valores do vulto daqueles envolvidos nos alegados empréstimos - **um milhão, setecentos e cinquenta mil reais em um mês - tenha transitado***

*em espécie. Superando esse obstáculo, caso houvessem os empréstimos sido realizados em moeda, haveria de em algum momento os valores terem circulado por bancos, de forma que se pudesse aferir a efetividade dos mútuos. Mas nada veio ao processo. No ano seguinte, quando do suposto pagamento dos empréstimos, a situação se repete: teria havido a entrega de **um milhão oitocentos e cinquenta mil reais**, também em moeda corrente. Também tendo como única prova os recibos de fls. 191.*

*Crível também não são as condições pactuadas para o empréstimo. Quem emprestou convencionou que nenhum encargo incidiria sobre o capital, o empréstimo seria gratuito. Também não foi ajustado prazo para a devolução dos valores. E aceitou como única garantia um documento sem força executiva - contrato sem reconhecimento de firmas e sem testemunhas. Quem tomou o empréstimo aceitou uma cláusula que diz que o pagamento poderia ser exigido a qualquer tempo pelo credor. Ora, que empresa poderia se submeter a um credor batendo a qualquer tempo a sua porta e exigindo R\$ 1.750.000,00? Seguramente não a atuada, que teve de receita bruta em 2007 de R\$ 4.970.195,00. O empréstimo corresponde a **35% da receita bruta anual** do tomador! Consultei os sistemas informatizados da Receita Federal e verifiquei que a mutuante auferiu receita bruta em 2007 de R\$ 3.725.219,00, também segundo a DIPJ. Também não é crível que tivesse **sobra de caixa** de R\$ 1.750.000,00, correspondente a **47% da receita bruta anual** e pudesse emprestá-la sem garantias.*

Ora, é inverossímil o negócio. Mas, mais que isso, estão incomprovados os empréstimos, pois nada demonstra ter havido o trânsito dos recursos.

A contribuinte, na sequência de sua peça recursal, fez alusão aos arts. 108, 109 e 110 do CTN e arts. 591 e 592 do Código Civil e também se referiu a alguns acórdãos do CARF, fls. 512-513.

Os artigos mencionados pela contribuinte não são úteis para reforçar a tese de defesa. Os artigos do CTN referem-se apenas às regras gerais de interpretação da legislação tributária. A partir da leitura destes artigos, é forçoso concluir pela integral correção da interpretação do art. 281, III do RIR/99, que institui a presunção de omissão de receitas, dentre outras hipóteses, no caso de “manutenção no passivo de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada”.

Da mesma forma, os julgados do CARF mencionados pela recorrente (fls. 521) não se prestam para aplicação analógica ao presente caso. O Acórdão 101-96.466 refere-se a uma situação em que restou comprovada a efetividade dos empréstimos, fato este que não se verificou na situação sob análise. Por sua vez, o Acórdão 108-09194 refere-se a uma situação em que o trânsito do recursos se deu, ao menos parcialmente, por via bancária. No caso em apreço, contudo, o alegado trânsito de recursos teria ocorrido exclusivamente em espécie.

Relevante, sim, para o presente caso se revela o julgado mencionado pelo acórdão recorrido, fls. 512, verso, o qual se ajusta perfeitamente à situação sob análise:

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO OU PASSIVO NÃO COMPROVADO. MÚTUOS NÃO

COMPROVADOS. Contratos sem Registro. A falta de registro em cartório de contratos de mútuos ou de reconhecimento de dívida, por si só, não comporta a presunção de omissão de receita por passivo fictício ou passivo não comprovado. Entretanto, os mútuos contratados devem ser comprovados com efetivo trânsito do numerário. [...] (Acórdão CC nº 101-94.013, sessão de 06/11/2002).

Por todo o exposto, concordo plenamente com autoridades fiscais e com o colegiado julgador *a quo*, que, à luz dos elementos constantes dos autos, considerou não comprovada a exigibilidade dos empréstimos constantes do passivo da contribuinte, fato este que autorizava a presunção de omissão de receitas, nos termos do retrocitado art. 281, III, do RIR/99.

Alegação de bitributação

Repetindo o que alegou na fase impugnatória, a recorrente sustentou que, caso prevaleça a presente exigência, restará configurada a dupla tributação sobre a mesma receita, posto que o valor entregue à contribuinte (mutuária) já teria sido tributado pelo faturamento da mutuante. Assegurou a recorrente que os valores recebidos e devolvidos “em hipótese alguma se referem à omissão de receitas”.

Também em relação a este tema não assiste razão à recorrente.

Conforme bem apontado pelo acórdão recorrido, fls. 513, o presente lançamento fundamenta-se na existência de um passivo não comprovado, fato este que autoriza a presunção de omissão de receitas na pessoa jurídica detentora do passivo não comprovado.

Ao analisar este tema, pronunciou-se de maneira bastante precisa e objetiva o acórdão recorrido, fls. 513:

A escrituração dos empréstimos fictícios buscaria camuflar tal omissão, evitando a ocorrência de saldo credor de caixa. No caso concreto, a escrituração dos empréstimos possibilitou a distribuição de lucros aos sócios no valor de quase dois milhões de reais. Tratam-se, então, de receitas próprias da empresa autuada, não se confundindo com as receitas eventualmente declaradas e submetidas à tributação pertencentes à empresa alegadamente (mas não comprovadamente) credora.

Com base no exposto, considero que também em relação a este tema o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

Questionamento acerca da multa de ofício

No tocante a este tema, a recorrente insurgiu-se contra a exigência da multa de ofício de 75%, considerando-a excessiva. Pleiteou que, caso resulte mantido o lançamento, seja o percentual da multa reduzido a 20%, tendo em vista o “exclusivo caráter punitivo da multa”.

Não assiste razão à recorrente.

O percentual de 75% da multa de ofício está em perfeita consonância com o disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. Inexiste fundamento legal capaz de amparar o pleito da recorrente, no sentido de reduzir o percentual da aludida multa para 20%.

Diante do exposto, concluo que, também em relação a este tema, a pretensão da recorrente não merece prosperar.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator