



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 29 agosto de 1985

ACORDÃO Nº 101-76.075

Recurso n.º - 89.324 - IRPJ - EXS: de 1983 e 1984

Recorrente - CAMPEÃ S.A - INDÚSTRIA, COMÉRCIO E CONSTRUÇÕES

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ÂNGELO - (RS).

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - INSUFICIÊNCIA - O crédito que, em razão de insuficiência, se faça à conta de correção monetária, não implica em lucro inflacionário, se a conta, em seu resultado final, proveniente do cotejo entre os valores que se lhe debitaram e creditaram, continua acusando saldo devedor. Correção monetária feita com insuficiência nas contas do ativo permanente provoca distorção na determinação do lucro real. Exercida a opção de corrigir-se o custo dos imóveis em estoque destinados à venda, o dever de corrigir atinge a todas as unidades imobiliárias e não apenas algumas.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Caracteriza-se distribuição disfarçada de lucros, quando a pessoa jurídica aliena, sem custo ou por preço abaixo do custo que pagou, bens do seu ativo patrimonial em favor de pessoas que lhe são ligadas, porque seja diretor, sócio ou acionista.

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTO DE CAIXA - Minunciam-se com provas documentais coincidentes em datas e valor com os registros contábeis de suprimentos de caixa, de forma a comprovarem-se a origem e a efetividade da entrega dos recursos, a fim de não se firmar a convicção de omissão de receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAMPEÃ S.A - INDÚSTRIA, COMÉRCIO E CONSTRUÇÕES:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Pri
meiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar
provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo
a importância de Cr\$433.380, no exercício de 1983, nos termos
do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF) 28 de agosto de 1985

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

Sylvio Rodrigues
SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

Agostinho Flores
AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 30 AGO 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con
selheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL, ALCEU
DE AZEVEDO FONSECA PINTO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, A-
GOSTINHO SERRANO FILHO e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11070-000.564/84-80

RECURSO Nº: 89.324

ACÓRDÃO Nº: 101-76.075

RECORRENTE: CAMPEÃ S.A - INDÚSTRIA, COMÉRCIO E CONSTRUÇÕES

R E L A T Ó R I O

CAMPEÃ S.A - INDÚSTRIA, COMÉRCIO E CONSTRUÇÕES, em presa com sede na cidade de Santo Ângelo, Estado do Rio Grande do Sul, foi alvo de auditoria contábil-fiscal da qual resultou a lavratura do Auto de Infração de fls. 01/02 para cobrança de crédito tributário relativo aos exercícios de 1983 e 1984.

De acordo com os recolhimentos que efetuou, na conformidade da peça de fls. 133, em que menciona os itens da autuação com os quais concordou, e da guia DARF a fls. 135, a empresa litiga a ação fiscal consubstanciada nos itens 2, 3 e 4, pertinentes ao exercício de 1983 e nos itens 2 e 4, ao exercício de 1984. Os itens em litígio podem então, ser relacionados sob os tópicos a seguir descritos:

a) - Omissão de receita por insuficiência de correção monetária:

No Quadro Demonstrativo nº 01, a fls. 09, se descreve que houve falta de correção monetária da conta "Obra Parque Industrial", no exercício de 1983 e, quanto ao exercício de 1984, além da falta de correção monetária da referida conta, a empresa corrigiu algumas unidades em estoque, e outras não, de imóveis não destinados a uso, referentes ao Condomínio San Vicent e Condomínio San Remo:

- Exercício de 1983 - Obra Parque Industrial..... Cr\$ 716.632

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

- Exercício de 1984, assim desdobrado:

a.1) - Obra Parque Industrial.... Cr\$4.700.851

a.2) - Unidades de imóveis não

destinados a uso:

Cond. San Vicent..Cr\$1.709.960

Cond. San Remo ...Cr\$1.279.830 2.989.790 Cr\$7.690.641

Como enquadramento legal foram indicados o art. 347, in ciso I, alínea "a", e art. 285, § 1º, ambos do RIR/80.

b) - Distribuição disfarçada de lucros:

O Quadro Demonstrativo nº 03, a fls. 16, pormenoriza o fato descrito sob o tópico em epígrafe assim:

- venda de uma grade niveladora ao acionista dire tor Alzino Arnaldo Burttet, mediante o procedi-
mento de ter a fiscalizada emitido a nota fis-
cal de demonstração para a empresa COTRIMA - Co
mercial de Tratores, Implementos e Máquinas Li-
mitada, do Alto Araguaia, Estado de Mato Grosso
e esta emitiu a nota fiscal nº 001260, série
"C", de devolução, cuja 3a. via se anexou a fo
lhas 17, tendo a citada grade ido para a gran-
ja daquele diretor, situada no referido municí-
pio, na conformidade da anotação, constante da
peça de fls. 18, nos dizeres - "lançar como de
volução e anotar debitando para mim, nota nº
001260 Cotrima", sem que a transação fosse con-
tabilizada, como se menciona no Auto de Infra-
ção:

- Exercício de 1983 Cr\$ 433.380

- alienação, por valor notoriamente inferior ao demer-
cado - inclusive abaixo do preço de custo - de
mercadorias (inseticidas), aos acionistas Jorge
Luiz Burttet e Carlos Alberto Burttet, filhos
do diretor Alzino Arnaldo Burttet, como se veri-
fica do cotejo entre os preços constantes das

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

notas fiscais dos produtos adquiridos da empresa E.J. Geiss & Cia. Ltda, de acordo com a fatura nº 361/83 (fls. 19 e os preços pelos quais a autuada os vendeu, em 30.12.1983, àqueles dois acionistas, de acordo com as notas fiscais-faturas' nºs 8.101 e 8.089 (fls. 20 e 21):

- Exercício de 1984 Cr\$ 580.000

Por enquadramento legal deu-se como infração ao artigo 367, inciso I, do RIR/80.

c) - Omissão de receita caracterizada por suprimentos de caixa:

Valor creditado, em 21.10.1982, à diretora Lidya Zimmermann Burttet sem que a origem e a efetiva entrega do numerário tivessem sido comprovadas, havendo sido feita solicitação da comprovação pelo Termo de Esclarecimentos nº 01, a fls. 06:

- Exercício de 1983 Cr\$ 1.500.000

Indica-se, no enquadramento legal, o artigo 181 do RIR/80.

A empresa iniciou o litígio fiscal com a petição impugnativa de fls. 67/81, apresentada após haver requerido e obtido o acréscimo da metade do prazo para oferecê-la, como dispõe o artigo 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972.

As contra-razões de defesa que, por sucintez, se colhem da mencionada petição impugnativa, são opostas no sentido de darem a entender:

- que, em relação à falta de correção monetária da conta "Obra Parque Industrial", os valores de Cr\$ 716.632 e Cr\$ 4.700.851, como receita omitida, respectivamente, nos exercícios de 1983 e 1984, se considerem saldo credor da correção monetária e que sejam tributadas como lucro inflacionário realizado, à medida de sua realização, nos termos do artigo 53 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

- que, no encerramento do exercício social de 31.12.1983, promoveu a correção monetária de algumas unidades em

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

estoque de IMÓVEIS NÃO DESTINADOS AO USO, correspondentes ao Condomínio San Vicent e ao Condomínio San Remo, optando pela forma estabelecida no inciso III do artigo 285 do RIR/80, mas não atendeu ao disposto no parágrafo 1º do mencionado artigo, quanto à obrigatoriedade de corrigir monetariamente TODAS AS UNIDADES em estoque naquela data, porquanto entendia e entende que, na data da realização da correção monetária, em 31.12.1983, esse dispositivo (o § 1º do art. 285), já não mais vigia, por considerar que o dispositivo que o embasava, o artigo 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.1978, se econtrava revogado pelo parágrafo único do artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, em vigor desde a sua publicação em 28.10.1983;

- que ao considerar a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros na importância de Cr\$ 433.380, com referência à grade niveladora, a fiscalização foi induzida em erro pela existência de um bilhete do diretor Alzino Arnaldo Burttet, anexado à nota fiscal de devolução número 001260, emitida em 27.10.1982, pela empresa COTRIMA - Comercial de Tratores, Implementos e Máquinas Limitada, para, a seguir, expressamente, dizer:

"... Esta empresa, vinculada à rede de revendedoras de máquinas e implementos agrícolas de fabricação da Impugnante, desejando promover a devolução de uma grade niveladora que lhe havia sido remetida em demonstração pela Nota Fiscal Fatura nº 4749, em 19.08.1982 (Docs. nºs 24/25 fls. 110/111), remeteu junto com correspondência a terceira via da sua NF de devolução, nº 001260, para fins contábeis e de acerto de contas. Devido ao alto custo do frete, resolveu aquele diretor adquirir, pelo preço de mercado da época, pelo qual estava o implemento sendo negociado com terceiros, dito implemento para o seu estabelecimento agrícola localizado naquele mesmo município e Estado. Para tanto, transmitiu a ordem, por intermédio do mencionado "bilhete" para que fosse faturado o implemento, para liquidação mediante "débito em sua conta corrente". Ocorre, entretanto, que o dito bilhete foi lavrado caligraficamente em termos sucintos, o que acabou originando a desconfiança da fiscalização. No entanto, coincidindo naqueles dias uma viagem de entregas de máquinas agrícolas

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

para aquela região do centro do País, um caminhão da Impugnante passou, no seu regresso, na empresa COTRIMA e carregou dita grade, em devolução efetiva para Santo Ângelo, (RS), mediante ordem daquele mesmo diretor, concluindo assim a transação comercial com aquela firma e não sendo então concluída a venda para o Diretor Alzino, que desistiu da compra. Entretanto, por um esquecimento não foi inutilizado o seu "bilhete" — ordem de compra — que se ficou arquivado com a terceira da Nota Fiscal de Devolução nº 001260, até que a Fiscalização (eficiente) do Imposto de Renda constataste. Como a compra do diretor não tenha se realizado, não foi efetuado o faturamento contra a sua pessoa, para débito em sua conta-corrente."

- que a empresa E.J. Geiss & Cia. Ltda., fornecedora dos inseticidas que foram, por partes, vendidos aos acionistas Jorge Luiz Burttet e Carlos Alberto Burttet, se encontra, há tempos, em processo de concordata preventiva e sendo a suplicante credora por duas classes de crédito, ao visar receber o seu crédito, o quanto antes possível, acertou com a devedora que esta lhe pagaria, mediante dação em pagamento de um estoque de inseticidas;
- que, embora sabendo que estava pagando quase o dobro do preço de mercado pelos ditos inseticidas, preferiu recebê-los a nada receber, ou o residual deflacionado' depois de dois anos, com opção pela primeira modalidade, pois, assim o prejuízo não seria total;
- que, diante da dificuldade de colocar ditos inseticidas, pela alta defasagem entre o seu custo nominal e os preços vigorantes no mercado, ficou ajustado que os acionistas Jorge Luiz Burttet e Carlos Alberto Burttet, proprietários de estabelecimentos agrícolas, se obrigariam a comprar da autuada os estoques de inseticidas recebidos em pagamento, mas com um desconto que lhes reduzisse os preços até alcançar, ou ao menos se aproximarem, dos preços vigorantes no mercado, pois o preço nominal pago pela impugnante era irreal e destituído de qualquer valor como custo efetivo, pois fora ajustado ao livre talante do devedor;

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

- que é prática contumaz da fiscalização inverter o ônus da prova, para tributar como receita omitida, por mera presunção, qualquer suprimento de caixa não comprovado ou de comprovação difícil, como é o caso dos suprimentos em moeda corrente, sabido que o dinheiro não tem marca;
- que os suprimentos ou empréstimos feitos à pessoa jurídica por sócios, dirigentes ou terceiros não são pagamentos de rendimentos como diz Bulhões Pedreira;
- que a omissão de receita se prova por indícios da própria escrituração ou qualquer outro elemento de prova e não por mera presunção baseada em suprimento, depósitos ou integralização de capital;
- que o suprimento de caixa no valor de Cr\$ 1.500.000 contabilizado, em 21.10.1982, a crédito da diretora Liddy Zimmermann Burttet tem origem no cheque nº 812283, emitido, em 13.10.1982, por Alzino Arnaldo Burttet, contra o Banco Bamerindus do Brasil S.A., Agência Santo Ângelo, conforme extrato a fls. 94.

Antes da subida do processo para julgamento da petição impugnativa, os autos foram baixados em diligência, na conformidade do despacho de fls. 175, com vistas a demonstrar-se o preço de mercado, vigorante em 30.12.1983, dos inseticidas líquido Endosulfol 35 E, Perfekthion 25 UBV e Cyagard negociados com os acionistas Jorge Luiz Burttet e Carlos Alberto Burttet.

Do resultado da diligência, exposto na peça de fls. 176, extrai-se, como fundamental, o seguinte excerto:

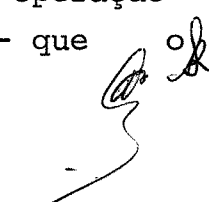
"... Todos os comerciantes do ramo de inseticidas/herbicidas, existentes na cidade, foram visitados, mas, mesmo assim, não foi possível encontrar preço comparativo de mercadorias idênti

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

cas, comercializadas na mesma época dos produtos questionados. A razão principal dessa deficiência, segundo se pôde apurar, prende-se ao fato de que, já na ocasião (dezembro de 1983), tais produtos, devido a seu alto grau de toxidade, terem sido retirados do mercado, eis que sua comercialização e uso estavam sendo coibidos por legislação estadual."

Examinadas as contra-razões de defesa pela informação fiscal de fls. 137/149, e nesta se baseando, o Delegado da Receita Federal em Santo Ângelo negou deferimento à petição impugnativa, em consequência de dar por procedente a ação fiscal.

Seguindo os trâmites legais, inclusive com observância do prazo de recurso, com o qual a empresa volta, nos termos da petição de fls. 189/196, a debater a ação fiscal, reproduzindo o seu entendimento anterior de considerar: - (a) - a insuficiência de correção monetária, por falta do ajuste monetário da conta "Obra Parque Industrial", como lucro inflacionário não realizado, a fim de que a diferença apurada receba o tratamento da tributação diferida, nos termos do artigo 53 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 363 do RIR/80) e retificação dos registros no Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR; — (a.1) - a falta de obrigatoriedade de corrigir todas as unidades imobiliárias em estoques, de imóveis não destinados ao uso, por achar que o disposto no § 1º do artigo 285 do RIR/80 já se encontrava revogado pelo parágrafo único do artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065/83, que, ao interpretar este último dispositivo, houve erro do julgador singular em afirmar que os seus efeitos somente se produziriam a partir do período-base correspondente ao exercício de 1985, e que mesmo que se desse qualquer tipo de interpretação ao artigo 8º do Decreto-lei nº 2.072, de 20.12.1983, não se conseguiria convalidar ou restaurar o parágrafo 1º do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.1978, que havia instituído aquela obrigação de que, se optasse pela correção dos imóveis em estoque, o contribuinte deveria fazê-lo de todos os imóveis nessa situação; — (b) - a decisão referente à distribuição disfarçada de lucro da grade niveladora como adivinhação, porque a operação não existiu, nem houve o esperado faturamento; — (b.1) - que



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

fato de haver adquirido inseticidas por preço bastante superior ao de mercado para revender essas mesmas mercadorias por preço igual ao vigente no mercado, não configura distribuição disfarçada de lucros; — e (c) - o suprimento de caixa, creditado, em 21 de outubro de 1982, à diretora Liddy Zimmermann Burttet, se comprova com parte do numerário do cheque que Alzino Arnaldo Burttet emiti ra em 13.10.1982, contra o Banco Bamerindus do Brasil S.A.



É o relatório.

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

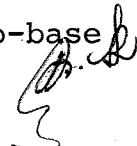
As pessoas jurídicas, sujeitas à tributação pelo lucro real, têm o dever de atualizar monetariamente, na ocasião do encerramento de cada balanço patrimonial, por efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio, o valor das contas do ativo corrigível e o das do patrimônio líquido como se depreende da leitura do artigo 6º, e seu § 1º, combinados com o artigo 39, ambos do Decreto-lei número 1.598, de 26.12.1977.

Os ajustes monetários das contas do balanço patrimonial têm, por contrapartida, registro em conta especial (art. 39, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598/77 ou art. 347, inciso II, do RIR/80), cujo saldo se transfere para o lucro líquido do exercício (art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 ou art. 155 do RIR/80).

O tema da correção monetária do balanço patrimonial merece atenção aprofundada, pois o ativo sujeito obrigatoriamente ao ajuste do valor nem sempre se compõe dos mesmos elementos, por motivo da intermitência relativa a submeter-se à atualização monetária o custo das unidades, em estoque, de imóveis destinados à venda.

O Decreto-lei nº 1.598/77 impõe a obrigatoriedade da correção monetária para o ativo permanente (art. 39, inciso I, alínea "a") e, na conformidade do art. 27, inciso III, para o ativo realizável, quanto ao custo das unidades imobiliárias não destinadas ao uso.

Posteriormente, o Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, pelo seu artigo 2º (art. 285, inciso III e § 1º, do RIR/80) tornou facultativa a correção monetária dos imóveis em estoque, prevista no artigo 27, inciso III e § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, voltando a ser obrigatória, a partir do período-base



correspondente ao exercício financeiro de 1985, a correção monetária desses imóveis, como dispõe o artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, nos termos e percentuais estabelecidos no artigo 8º, e inciso I a III, do Decreto-lei nº 2.072, de 20 de dezembro de 1983.

Em resumo, o quadro do ajuste monetário do balanço, quanto a corrigirem-se os elementos componentes das contas do ativo patrimonial e das do patrimônio líquido, assim se revela:

- 1º) - ativo permanente e patrimônio líquido: correção monetária obrigatória sempre mantida;
- 2º) - custo das unidades imobiliárias em estoque, destinadas à venda (ativo realizável): correção monetária obrigatória, no período-base do exercício de 1978; facultativa, nos períodos-base de 1979 a 1984; e obrigatória, a partir do período-base correspondente ao exercício financeiro de 1985.

A especificação legal das contas sujeitas a correção monetária é taxativa. O procedimento legal impõe ajuste simultâneo para todas as contas submetidas à correção monetária, não podendo a pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, deixar de corrigir algumas delas nem corrigir outras, não previstas na lei. Tampouco, não lhe é permitido excluir valores de determinada conta para somente lhe corrigir uma parte, e outra não, pois a correção monetária deve incidir sobre o valor integral da conta.

É frente a tal escorço legal que se deve deslindar a questão dos autos, no que se refere à insuficiência das duas modalidades de correção monetária, ocorridas nos períodos-base dos exercícios financeiros de 1983 e 1984: uma, quanto à falta de ajuste monetária da conta "Obra Parque Industrial", havida nos dois exercícios citados; outra, apenas no último dos exercícios mencionados, em razão de ter a recorrente optado em promover a correção monetária de algumas unidades em estoque de imóveis não

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

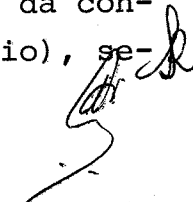
destinados ao uso, e não de todas, deixando fora da atualização monetária o custo das unidades referentes ao Condomínio San Vicent e Condomínio San Remo.

O dever de corrigir atinge, obrigatoriamente, as contas classificáveis no ativo permanente e no patrimônio líquido em seus valores integrais, e a todas, sem exceção.

A empresa deixou de submeter, naqueles dois exercícios, à correção monetária a conta "Obra Parque Industrial", classificada no grupo de contas do ativo permanente, malbaratando por insuficiência o crédito da conta de correção, cujo resultado, no final do encontro entre o débito e o crédito, se declarou pelo saldo devedor de Cr\$ 46.303.836 (fls. 165) e Cr\$ 58.743.775 (folhas 173), nos exercícios de 1983 e 1984, respectivamente. A falta do ajuste monetário da conta "Obra Parque Industrial" fez com que se consignassem a menos, no crédito da conta de correção monetária, os valores de Cr\$ 716.632 e Cr\$ 4.700.851, sem contudo modificar o resultado final da conta de correção monetária, que continua acusando saldo devedor. Este saldo devedor apenas se reduz para as cifras de Cr\$ 45.587.204 e Cr\$ 54.042.942, levando-se em conta a omissão de correção monetária da conta "Obra Parque Industrial", para se lhe refazer o saldo final computável na determinação do lucro líquido do exercício com reflexos no lucro real.

A recorrente não nega haver-se omitido no procedimento de corrigir a conta "Obra Parque Industrial". Quer, porém, que se dispense à importância, correspondente à omissão, o tratamento de lucro inflacionário, invocando o artigo 53 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 363 do RIR/80) para que a tributação ocorra à medida em que os bens não corrigidos forem tendo realização.

A pretensão, se atendida, ingressaria num mundo fabuloso de desequilíbrio tributário pelo desmantelamento do sistema da correção monetária, mesmo que, se fosse o caso, a omissão refletisse, no final do cotejo entre o débito e o crédito da conta de correção monetária, saldo credor (lucro inflacionário), se-



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

ria necessário que tivesse havido procedimentos concomitantes de registros no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e de opção exercida quando da entrega da declaração de rendimentos. Nenhum desses procedimentos aconteceu, antes, porque a empresa acusou saldo devedor da conta de correção monetária, nem agora pode acontecer porquanto o saldo da referida conta continua devedor, não havendo por que se falar em lucro inflacionário.

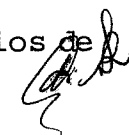
No caso, não se trata, portanto, de lucro inflacionário, mas de omissão de correção monetária obrigatória de conta do ativo permanente, cuja receita não foi oferecida à tributação.

A prevalecer o entendimento da defesa, qualquer empresa, mesmo sabendo ter saldo devedor de correção monetária, deixaria de efetuar a correção monetária, total, do ativo permanente e quando fosse apurada a omissão da receita correspondente, viria pretender que a receita omitida fosse dado o tratamento de lucro inflacionário para diferir-se-lhe a tributação, num claro absurdo a provocar o desmoronamento do sistema da correção monetária.

Todas as contas, principalmente as do grupo do ativo permanente, devem, para efeitos fiscais, ser corrigidas como ordena a lei tributária, não se permitindo que se corrijam umas e outras, não.

Assim, é bem de compreender-se que, com o inadequado procedimento em não haver atualizado os valores da conta "Obra Parque Industrial", a recorrente prejudicou, pela descarga do crédito da conta de correção monetária do balanço sobre valores representativos do ativo permanente, o lucro líquido dos exercícios fiscalizados, com reflexos imediatos na determinação do lucro real sujeito à incidência tributária e os efeitos da insuficiência de correção seriam repercutivos em todos os exercícios futuros e continuariam trazendo, em todos eles, detrimientos ao fisco, caso este não tivesse tomado as devidas cautelas, exercitando a ação fiscal.

Nos períodos-base correspondentes aos exercícios de



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

1979 a 1984, como se explicou, as disposições legais, pertencentes à correção monetária, deixava à opção da pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, a atualização do custo das unidades imobiliárias em estoque, destinadas à venda. Se exercida essa opção, as citadas unidades imobiliárias, todas elas, sem exceção, teriam os respectivos custos submetidos à regra geral de correção monetária, não se permitindo, tal como acontece com os valores das contas do ativo permanente que se corrigissem umas e outras, não.

A recorrente exerceu, no exercício de 1984, a opção de corrigir o custo de algumas unidades em estoque de imóveis não destinados ao uso, deixando, porém, de proceder ao ajuste monetário as unidades imobiliárias do Condomínio San Vicente e Condomínio San Remo. Ofereceu como justificativa do seu procedimento o argumento de que, quando procedeu, em 31.12.1983, à correção monetária o custo dos imóveis em estoque, não destinados ao uso, o artigo 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.648, de 18.12.1978, consubstanciado no artigo 285, § 1º, do RIR/80, fora revogado pelo parágrafo único do artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, desde a publicação deste no Diário Oficial de 28.10.1983.

O tema defendido pela recorrente, perante o "caput" do artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065/83 e das disposições do artigo 2º, e seus parágrafos, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.1942), que trata da modificação ou revogação da lei, pode, sob o aspecto da vontade, ser comparado a uma pistola sem munição, e, sob o aspecto do interesse, a uma arma de fogo sem gatilho, pois o que tão-somente se revogou foi a característica opcional de proceder-se à correção do custo dos imóveis em estoque, para novamente voltar a ser obrigatória, a partir do período-base correspondente ao exercício de 1985, a correção monetária do custo dos imóveis em estoque, prevista no artigo 27, inciso III, e § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, que nunca deixou de existir e que o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.648/78, havia transformado em facultativa. A este propósito se inclinam as disposições do parágrafo 2º do artigo 2º da Lei de



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

Introdução ao prescreverem que

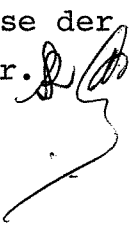
"A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior."

Tais disposições outra coisa não representam senão um aspecto do princípio geral, extraído a "contrariu sensu", do § 1º do citado artigo 2º, segundo o qual não havendo incompatibilidade entre a lei posterior e a anterior, esta permanecerá em vigor. Desde que as disposições gerais ou especiais não colidam com outras já existentes sobre o mesmo assunto, não haverá revogação nem modificação das anteriores, pois, ao contrário, elas se harmonizam e se completam. As disposições gerais ou especiais anteriores vigorarão ao lado das novas disposições, paralelamente com estas, e cada qual rege o aspecto particular de que se ocupa.

As disposições do artigo 19 do Decreto-lei número 2.065/83 apenas abriu uma exceção à regra geral, em tornar obrigatória a correção monetária facultativa, sem contudo alterar a organicidade do sistema da correção monetária que, em sua generalidade, impõe o dever de corrigir-se o montante da conta e não somente alguns valores.

As arguições que a recorrente faz, quanto às prescrições do § 3º do artigo 2º da Lei de Introdução, não têm nenhuma cabida na hipótese dos autos, porquanto em face do disposto no parágrafo 2º do mesmo artigo e Lei, não se trata de restauração de lei, pois, como se viu, a lei nova estabeleceu disposições gerais ou especiais a par das já existentes, por isso não há a incompatibilidade antes comentada e as leis posterior e anterior coexistem em vigor, uma ao lado da outra para regular o aspecto particular de que se cogita.

Ora, se as leis são estabelecidas em caráter permanente e só podem ser revogadas por outra lei, enquanto não se der essa revogação, as leis continuam, permanentemente, em vigor.

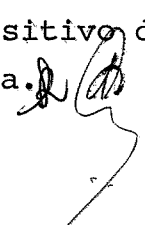


ACÓRDÃO Nº 101-76.075

Assim, claro é que as leis, não revogadas na sua totalidade, continuam em vigor na parte em que não foram abolidas. Combinam-se em forma harmoniosa e unificadora os dispositivos não revogados e as novas disposições, em razão do princípio da continuidade das leis, o qual coordena o direito novo com as disposições não revogadas das leis anteriores.

Nesta ordem de compreensão a coordenar o entendimento, infere-se que, dependendo da data em que cada empresa encerrar, dentro do ano civil de 1983, o exercício social após a publicação do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, e que tenha corrigido imóveis em estoque destinados à venda, o exame do artigo 19 desse diploma legal dá, para cada uma dessas empresas que se encontrar em semelhante situação, continuidade à aplicação do § 1º do artigo 285 do RIR/80 (Decreto-lei nº 1.648/78, art. 2º, § 1º) até a data do respectivo balanço levantado imediatamente antes do início do novo exercício social, que determinará o começo do período-base correspondente ao exercício financeiro de 1985. Em suma: o artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065/83 prolonga a vigência do § 1º, art. 285, do RIR/80 até a data de qualquer balanço que se encerrar no curso do ano civil de 1983, mesmo que ele se encerre após o advento do citado Decreto-lei.

A influência, para que a aplicação do § 1º, art. 285, do RIR/80 se projete até a data de balanço encerrado no decurso do ano civil de 1983, é exclusiva do artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065/83, sem nenhuma interferência do que dispõe o art. 8º do Decreto-lei nº 2.072, de 20.12.1983, porquanto este dispositivo veio apenas estabelecer percentuais dentro dos quais a obrigatoriedade de correção monetária dos imóveis em estoque destinados à venda vai-se fixando gradativamente a partir do período-base correspondente ao exercício de 1985 em diante, assim: 25%, no período-base correspondente ao exercício financeiro de 1985; 50% no do exercício de 1986; e 100% nos períodos-base correspondentes aos exercícios financeiros de 1987 e seguintes. A citação que a defesa faz a esse dispositivo do art. 8º do Decreto-lei nº 2.072/83 é totalmente descabida.



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

O caso é, pois, de hermenêutica, de interpretação da lei e não de repristinação para se falar em restauração de lei.

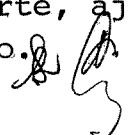
Nenhum desacerto se vislumbra, portanto, da decisão recorrida que bem esclareceu o assunto, ora em debate, quando assim se expressou:

"O ponto divergente está na vigência e aplicação do art. 19, parágrafo único, do DL nº 2.065. É de salientar que não basta examinar só a letra da lei, mas é de se indagar o pensamento do legislador. O sentido das palavras do parágrafo deve ser tomado em conexão com o "caput" do artigo, com a lei e ainda com outras disposições sobre a matéria.

O artigo 19, parágrafo único, do DL nº 2.065, realmente já se encontra em vigor. Todavia, produzirá seus efeitos somente a partir do período-base correspondente ao exercício de 1985, quando a correção do custo dos imóveis em estoque passa a ser obrigatória.

Para o período-base de 1983, exercício de 1984, que é o caso dos autos, ainda se aplica o art. 285, parágrafo 1º, do RIR/80 e uma vez adotada a faculdade estabelecida no item III do mesmo artigo, de corrigir o custo dos imóveis em estoque, deverá abranger todas as unidades em estoque no final de cada exercício social, como se acha expressamente determinado no referido § 1º."

Se, porém, contra tais argumentações da autoridade julgadora de primeiro grau, a defesa acha de opor-lhes o fato de que, tendo encerrado, em 31.12.1983, o balanço do período-base correspondente ao exercício de 1984, e, portanto, após a publicação do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, para assim poder afirmar que não mais estava se utilizando de uma correção monetária facultativa e sim obrigatória, ou por crer que, entre a referida publicação e a data em que encerrou o seu balanço compreensivo do período-base correspondente ao exercício de 1984, ocorreu "vacatio legis", diga, então, em que princípio se baseia, dentro da generalidade de todo o sistema peculiar à correção monetária do balanço, para deixar de corrigir os valores integrais da conta e, destarte, ajustar o custo de alguns imóveis em estoque e o de outros, não.



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

Sem sombra de dúvida, não é correta a interpretação da recorrente, porquanto, caso prevalece o seu entendimento, chegar-se-ia ao paradoxo de que o parágrafo único em que se desdobra o artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, seria uma prescrição estranha às próprias disposições do "caput" do citado artigo, com o qual forma um só corpo.

Não raramente, há necessidade de que uma disposição de lei contenha algo mais do que exclusivamente dispõe o artigo. Ocorre isso freqüentemente nas disposições legais em que o artigo, apenas estabelecendo as linhas mestras, reguladoras do direito, tão-somente disciplina os casos gerais, deixando de contemplar hipóteses que requerem tratamento especial.

A excepcionalidade de tratamento, que a peculiaridade da hipótese então reclama, fica obviada criando-se uma subdisposição legal, encabeçada pelo próprio artigo, uma vez que, tratando de matéria correlata, não se justifica a sua regulação em artigo diferente. A subdisposição legal, que assim se insere no artigo, poderá ser chamada de parágrafo, inciso ou item, alínea ou letra, mas seja qual for a designação que tiver, tem-se por inconcebível a sua existência em separado, vale dizer, sem ser às expensas do entendimento que lhe empresta o artigo subordinante. A subdisposição legal é, pois, um complemento do artigo, com este se integrando num todo comparável a monóilo, porque constituído de uma só matéria.

O parágrafo único do artigo 19 do Decreto-lei nº 2.065/83 não rege matéria estranha ao "caput" do artigo, a que está subordinado, pois dele é complemento. Além do mais, dissociá-lo do artigo, não se indicando a causa da sua inserção, por citação incompleta do texto legal, é recurso que não mais impressiona e só serve para desmerecer o argumento de quem o utiliza em separado da disposição subordinante.

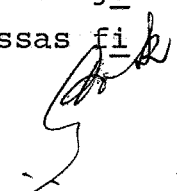
O aludido parágrafo único, que se está examinando, e o seu artigo 19, encimante, são inseparáveis na interpretação



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

do texto legislativo para regular o período-base correspondente ao exercício de 1984, dado que, nem todas as empresas procedem a balanço na mesma data. Por conseguinte, seja qual for a data do ano civil de 1983, dentro da qual se encerrar balanço compreensivo de período-base correspondente ao exercício de 1984, mesmo que tal data seja anterior ou posterior à da publicação do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983, as disposições do artigo 285, § 1º, do RIR/80 (art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.648/78) se aplicam aos balanços levantados até 31.12.1983, desde que eles sirvam de base à declaração de rendimentos de pessoa jurídica para o mencionado exercício de 1984, como é o da hipótese dos autos. Isto se compreende até por uma simples questão de coerência de respeitarem-se os resultados de balanços já levantados, na data da publicação do Decreto-lei nº 2.065/83, por empresas que tivessem usado a opção de corrigir o custo dos imóveis em estoque destinados à venda e de preservar-se a outras o direito ao uso da mesma faculdade para balanços que viessem encerrar posteriormente àquela publicação, de modo a se proporcionar a todas as empresas, que exercessem essa opção, em se encontrarem uniformemente contempladas por idênticos fatores relativos ao exercício de 1984, por isso que o "caput" do artigo 19 dispôs em passar a ser obrigatória, a partir do período-base correspondente ao exercício financeiro de 1985, a correção monetária do custo dos imóveis em estoque. Assim, tudo o que se fizera, antes do advento do Decreto-lei nº 2.065/83, dentro do figurino legal da correção monetária do custo dos imóveis em estoque, se respeitou e tudo o que se quisesse fazer, depois, e se fez, dentro de igual figurino legal, contanto que fosse antes do começo do período-base correspondente ao exercício financeiro de 1985, estava preservado. Fora desse figurino legal, como procedeu a recorrente, as consequências são de infração à lei e à sistemática da correção monetária do balanço, referente ao exercício de 1984.

A finalidade da lei, ao definir as várias figuras da distribuição disfarçada de lucros, é a de não permitir o favorecimento de determinadas pessoas ligadas ao comando da pessoa jurídica em detrimento do patrimônio empresarial. Dentre essas fi



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

guras da distribuição disfarçada de lucros se incluem, como fatos econômicos, juridicamente relevantes, deslocamento de bens ou direitos do patrimônio da empresa ou para o patrimônio dela, em benefício de pessoas ligadas ao seu comando, seja porque administradores seja porque mantenham com estes vínculos de afinidade ou de parentesco. Assim, ocorre quando a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada ou quando desta adquire bem por valor notoriamente superior ao de mercado.

A legislação do imposto de renda não impede que a pessoa jurídica exerça o direito subjetivo de alienar bem do seu ativo a pessoa que lhe seja ligada ou de adquirir bem que a este pertença. Impõe, porém, para efeitos fiscais, a condição de não haver subestima no valor pelo qual ela aliena bem do seu patrimônio a seus sócios, titulares, ou dirigentes, e a dependentes de quaisquer deles, ou superestimação no valor do bem dos quais venha adquirir. Em cada um desses negócios, que se realiza na forma indicada entre aquelas pessoas, a legislação tributária não quer que a alienação ou a aquisição tenha, respectivamente, valor notoriamente inferior ou superior ao de mercado para não se configurar distribuição disfarçada de lucros.

Esse direito subjetivo de alienar ou de adquirir de que a lei de regência do imposto de renda cogita pelo artigo 60, incisos I e II, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 (art. 367, incisos I e II, do RIR/80), se enquadra na categoria dos direitos relativos, uma vez que ele não pode ser exercido sem consequências fiscais, quando, nas citadas circunstâncias, respeitada a sequência daqueles dispositivos legais, se promove alienação ou se faz aquisição por preço notoriamente aquem ou além ao de mercado. Não se permite, portanto, que, na alienação, por inferioridade ou, na aquisição, por superioridade do preço do negócio em comparação com o valor de mercado, se proscruva dito valor, pois, para memorizá-lo, a lei fiscal o define e indica os meios de fixá-lo.

O entendimento daquilo que constitui valor de mer-

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

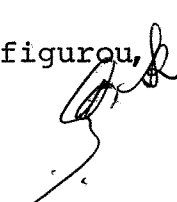
cado se integra na definição legal que lhe dá o parágrafo 4º, artigo 60, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 368, § 1º, do RIR/80), determinando-se o valor dos bens negociados na forma e ordem sucessiva dos parágrafos 5º, 6º e 7º do citado Decreto-lei (artigo 368, §§ 2º, 3º e 4º, do RIR/80). Assim, a noção de valor de mercado, que se colhe do § 4º, art. 60, do Decreto-lei nº 1.598/77, se combina com a seqüência progressiva dos §§ 5º, 6º e 7º, substituindo-se o antecedente pelo imediatamente conseqüente, no caso de faltarem condições para determinar-se o valor de mercado em função das particularidades que cada um desses dispositivos legais expõe.

O mencionado valor tem, de acordo com a sua definição legal, sentido econômico e há de refletir-se naquele que se fixa no mercado da oferta e da procura. De tal entendimento sobressai que o valor de mercado se fixa através de método comparativo entre operações que mantenham condições ou características idênticas, ou, pelo menos, semelhantes.

Na hipótese dos autos, os preços, que serviram de termo comparativo na caracterização da distribuição disfarçada de lucros, se fixaram com base em negociações anteriores e recentes dos mesmos bens.

Quanto à grade niveladora cedida ao acionista e diretor Alzino Arnaldo Burttet, o preço se fixou com base em a nota fiscal de devolução nº 001260, série "C", 3a. via, emitida, em 27.10.1982, pela empresa COTRIMA - Comercial de Tratores, Implementos e Máquinas Limitada (fls. 17) e, quanto aos inseticidas que a recorrente vendeu, em 30.12.1983, aos acionistas Jorge Luiz Burttet e Carlos Alberto Burttet, filhos daquele diretor, o preço se fixou com base em a nota fiscal-fatura nº 361/83, emitida, em 14.11.1983, pela empresa E.G. Geiss & Cia. Ltda. (fls. 19), da qual esses mesmos inseticidas tinham sido adquiridos em igual quantidade à que os repassou a esses dois acionistas.

A distribuição disfarçada de lucros se configurou,



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

no caso da grade niveladora, por ter sido ela cedida, sem custo, a Alzino Arnaldo Burttet e assim se caracterizou no valor da nota fiscal de devolução nº 001260, citada, e, no caso dos inseticidas, na diferença do preço unitário da aquisição e da venda, que se refletiu no total das quantidades negociadas, em virtude de tê-los a recorrente alienado abaixo do custo pelo qual os adquiriu.

Diz a defesa que o negócio da grade niveladora entre a recorrente e o seu diretor não se realizou, porque surgira oportunidade de frete de retorno daquele bem à empresa e assim não houve o esperado faturamento.

É claro que não houve o esperado faturamento por que a grade niveladora fora cedida sem custo, e nem a recorrente demonstra que contabilizara o retorno desse bem à empresa, de forma que pudesse contestar o que o autuante disse, expressamente, a fls. 141:

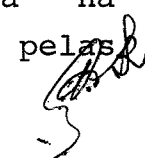
"Se realmente a grade houvesse sido devolvida, necessariamente, haveria o registro contábil deste fato — o que não existe.

Deveria existir, também, outra nota de devolução emitida pela Cotrima, ou mesmo a nota 001260 (que teria servido para transporte), com o carimbo do Posto Fiscal Interestadual (ICM) quando da sua entrada no Paraná e/ou Rio Grande do Sul, já que a sua origem era o Mato Grosso.

Não se preocupou, sequer, a impugnante, de anexar as despesas de viagem daquele veículo que teria transportado a grade.

De qualquer forma, até que a contribuinte apresente a prova cabal do que alude, ou seja a demonstração, no diário, dos lançamentos contábeis, registrando a operação da devolução, somos pela manutenção do lançamento."

A defesa quer que se creia em não se ter realizado a intenção de o diretor ficar com a grade niveladora, mas nenhuma prova traz à contemplação dos autos para estruturar suas alegações, de modo a demonstrar que a devolução fora de fato registrada na contabilidade e houvesse nota fiscal de devolução passada pelas



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

barreiras fiscais, como indagou o autuante. As contra-razões de defesa ficaram unicamente no terreno da pura conversa. Elas constituem afirmações sem prova alguma da efetiva entrada, em devolução do bem, no estabelecimento da recorrente, por isso são inconsistentes e não prevalecem na solução do pleito.

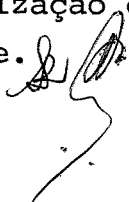
Afirma a defesa que a fiscalização nada provou e após dizer que é absurda a inversão do ônus da prova, pergunta como provar o que não existe e como se prova o nada.

Exatamente, porque não houve registro contábil da devolução, nem documento (nota fiscal) de devolução que passasse por barreiras fiscais, é que a recorrente não pode fazer prova em contrário daquilo de que foi acusada: cessão, a título gratuito, que fez da grade niveladora ao seu diretor, Alzino Arnaldo Burtet, pelo que prevalece o procedimento fiscal.

É, realmente ela não pode provar o que não existiu: o retorno da grade niveladora ao seu patrimônio.

A exposição que a defesa faz para dizer o porquê a recorrente adquiriu da empresa E.J. Geiss & Cia. Ltda., da qual era credora, os inseticidas que vendeu abaixo do custo despendido aos seus acionistas Jorge Luiz Burtet e Carlos Alberto Burtet, nenhum relevo tem contra a distribuição disfarçada de lucros praticada.

Em nada importa a causa que tenha influido a fim de que a recorrente adquirisse aqueles inseticidas, mas sim o valor pelo qual, logo a seguir, ela os vendeu aos citados acionistas por preço abaixo do custo que pagou. É nesta venda e não naquela compra que se configurou a distribuição disfarçada de lucros. Nem se confirmou pela diligência realizada serem outros os preços unitários pelos quais a recorrente os havia adquirido (cf. fls. 176). Então, é com base nesses preços unitários que se admite ser o valor de mercado para a materialização da distribuição disfarçada de lucros, ocorrida na hipótese.



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

Procedem, pois, as razões de ordem fiscal que o autuante expõe a fls. 148, quando assim se expressou:

"Neste caso, novamente, a impugnante distorce os fatos, e, com evasivas, procura isentar-se da tributação. Diz ela que a transação foi efetuada com a finalidade de ressarcir seus créditos, já habilitados, da concordata da fornecedora, através de acordo entre ambas. (V. impugnação fls. 79).

Esta alegação é irrelevante e sem fundamento considerando que, a forma legal de ressarcimento de créditos em concordatas, não é o expediente usado pela autuada. Se esta foi a sua opção, cabe a ela suportar o ônus fiscal, e não pode a Fiscalização da S.R.F. compactuar com fatos deste jaez, isto é, permitir infrações a legislação do Imposto de Renda, para a empresa reaver seus créditos.

No quadro demonstrativo nº 03 (fls. 16) está claramente demonstrado que a empresa adquiriu os produtos por um preço e vendeu-os aos acionistas (pessoas ligadas) por um preço inferior (total Cr\$ 580.000,00).

O fato caracteriza uma distribuição disfarçada de lucros por excelência.

Além da infração ao art. 367, "I", do RIR/80, há, também, infração ao art. 20, II do Dec.Lei nº 2.065/83 — que acrescentou o item VII ao art. 367 do RIR/80:

"Realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrata ria com terceiros."

O fato econômico, juridicamente relevante na figura da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, tem, pois, na espécie dos autos, como realce o deslocamento de bens do patrimônio da empresa, diminuindo-lhe o resultado contábil em benefício do seu diretor e de dois acionistas, filhos desse dirigente. A transferência dos bens ocorreu ou sem ônus para o beneficiado (caso da grade niveladora) ou por preço aquém ao de mercado (casos dos inseticidas).

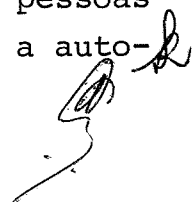


A partir de 1º de janeiro de 1978, a distribuição disfarçada de lucros ou dividendos se acha regida, desde então, pelos artigos 60 a 62 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, consolidados nos artigos 367 a 374 do Regulamento do Imposto de Renda anexo ao Decreto nº 85.450, de 04.12.1980.

A responsabilidade tributária, decorrente da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, passou a ser atribuída às pessoas físicas dos beneficiados, nos termos do artigo 62, §§ 1º a 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77 (arts. 371 a 374 do RIR/80), às quais se imputaram também a obrigação de pagar o imposto e multa que fossem devidos pela pessoa jurídica.

A imputação às pessoas físicas dos beneficiados dos encargos tributários devidos pela pessoa jurídica, nas condições expostas por distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, somente veio modificar-se com surgimento do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.1983 que, através das alterações que o artigo 20, pelos incisos IX e X, introduziu nos parágrafos 1º e 2º do art. 62 do RIR/80 e, pelo inciso XI mediante o qual lhe revogou o parágrafo 3º. Com essas alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 2.065/83, os encargos tributários devidos pela pessoa jurídica, em consequência de distribuição disfarçada de lucros, passaram a ser da responsabilidade da própria pessoa jurídica, ficando o lucro distribuído disfarçadamente como rendimento classificado na cédula H da declaração de rendimentos da pessoa física do beneficiado (administrador, sócio ou titular, cônjuge etc.).

Tipificada, como se encontra na espécie dos autos, a existência da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos nos exercícios de 1983 e 1984, em face do entendimento exposto, é imperioso dizer que não se afigura correta, em relação ao exercício de 1983, imputar-se responsabilidade tributária à empresa recorrente, uma vez que a legislação fiscal de regência, na época, estabelecia que o imposto, multa e demais encargos legais, devidos pela pessoa jurídica, deveriam ser satisfeitos pelas pessoas físicas beneficiadas, com recursos próprios. Destarte, se a auto-



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

ridade competente achar conveniente, deve promover a cobrança dos encargos tributários, quanto ao exercício de 1983, devidos pela pessoa jurídica, lançando-os sob a responsabilidade da pessoa física de Alzino Arnaldo Burttet, sobre a base de cálculo na importância de Cr\$ 433.380.

A legislação fiscal de regência dispõe, consoante o artigo 12, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, altera do pelo artigo 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978 (art. 181 do RIR/80), que os recursos de caixa creditados a sócios, acionistas, dirigentes ou titulares da pessoa jurídica se considerem omissão de receita, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. São condições cumulativas a origem e a efetividade da entrega dos recursos que, se não forem documentadas, mediante prova idônea e coincidente em datas e valores, consubstanciam omissão de receita operacional desviada da incidência tributária. Ambas as condições têm de ser satisfeitas, uma vez que são cumulativas, não bastando que apenas uma seja atendida.

A escrituração contábil deve retratar o registro dos fatos administrativos e somente constitui prova a favor da empresa, quando tem amparo em documentação hábil e idônea, necessária à comprovação dos assentamentos que nela se fazem.

A lei impõe, assim, às pessoas jurídicas o ônus de documentar os créditos que se fazem, a título de aumento de capital em dinheiro, suprimentos de caixa ou quejando, nas contas dos seus titulares, sócios ou acionistas, principalmente diretores, os quais, por alguma forma, os beneficiem, porque fiquem à margem da apuração dos lucros provenientes das operações mercantis próprias da atividade empresarial.

Não demonstradas a origem e a efetividade da entrega dos recursos creditados, ao fisco será sempre lícito, até prova em contrário, admitir como rendimento natural do comércio explorado as importâncias creditadas às pessoas enunciadas, enquan



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

to não invalidada a suspeita, por meio de documentação hábil, de que outra é a procedência e a natureza das quantias acoimadas de irregularidade atinente à omissão de receita.

À pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, incumbe manter escrituração contábil na forma das leis comerciais e fiscais, e, aí, na contabilidade, o lançamento que for efetuado deve conter as características principais dos documentos ou papéis que lastreiem a escrituração, os quais não de ser conservados em boa ordem até a prescrição pertinente aos atos comerciais, como dispõem os artigos 2º e 5º do Decreto número 64.567, de 22.05.1969, regulamento do Decreto-lei nº 486, de 03 de março de 1969.

A postulante escriturou, a crédito da sua diretora importância a título de suprimento de recursos de caixa. A ela incumbe comprovar que os recursos têm uma origem indiscutível, situada fora das suas próprias fontes de receita. E mais, compete-lhe demonstrar que tais recursos lhe foram efetivamente entregues. Para isso, deve possuir documentos adequados, que sejam contemporâneos com os fatos apontados como tendo dado origem aos recursos havidos por fornecidos à empresa.

O certo é que a prova da origem dos recursos antecede à da efetividade da entrega do numerário. A comprovação é, portanto, dupla e cumulativa, pois a da efetividade da entrega do numerário, embora se possa afigurar uma consequência daquela atinente à da origem dos recursos, não pode, nem deve, ficar dispensada da exibição de documento que dê conta de que os recursos se transferiram de um patrimônio para outro.

Nesta linha de raciocínio, jurisprudência antiquíssima se firmou no decorrer do tempo, através de inumeráveis pronunciamentos administrativos e judiciais, sendo até de lembrar que a CIRCULAR MINISTERIAL nº 18, de 09.05.1946 (D.O.U. de 11 de maio de 1946, página 6997) dá notícia de que os créditos feitos a sócio ou acionista de sociedade, a titular de empresa indivi-



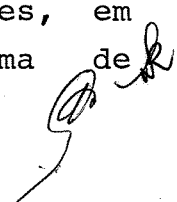
ACÓRDÃO Nº 101-76.075

dual e a pessoas ligadas a quaisquer deles, devam ser comprovados por meio de documentação com a qualidade ou natureza da transação da qual se originaram as importâncias creditadas, inclusive com a apresentação de prova documental que indique a efetividade da entrega do numerário por qualquer das pessoas enunciadas, de modo a ficar plenamente esclarecida a transferência dos recursos do patrimônio do indigitado supridor para o patrimônio da pessoa jurídica suprida.

Como não há geração espontânea de dinheiro, subentende-se que deva preexistir à entrega do numerário creditado a realização de uma operação ou de um negócio jurídico, com antecedência imediatamente próxima à entrega, de onde o beneficiado obteve o valor registrado a seu crédito e o meio como o citado valor se transmitiu ao patrimônio da empresa. Diligencie-se, pois, na apresentação de documento que comprove qual foi a transação antecedente e depois faça-se a outra prova de que a entrega do numerário se realizou efetivamente.

A prova há de ser, portanto, idônea, objetiva e precisa em dados ou elementos coincidentes em data, qualidade e natureza da operação antecedente, e bem assim em valores, de maneira a ficar plenamente satisfeita a indagação fiscal, quanto à origem das importâncias creditadas e à efetividade da entrega do numerário.

Ao fisco cabe exigir que se evidencie a realidade dos créditos que se vão crescendo ao patrimônio dos contribuintes; a estes incumbe desfazer dúvidas, comprovando as fontes das quais promanaram as importâncias creditadas e onde teriam sofrido o gravame do imposto porventura devido ao Estado ou se elas advêm de rendimentos não tributáveis.

É assim lícito ao fisco perquerir a realidade dos créditos feitos a titulares, sócios ou diretores de empresa, firmas ou sociedades, ou a parentes ou afins de quaisquer deles, em nada influindo que tais créditos sejam efetuados sob a forma de 

ACÓRDÃO Nº 101-76.075

suprimentos, de aumento de capital em dinheiro ou de outra designação equivalente.

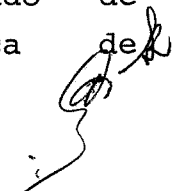
Ao contribuinte compete, por conseguinte, dissipar dúvidas, mediante prova documentada que revele íntima conexão de cada importância creditada com o ato ou fato sobre o qual pairam as suspeitas fiscais, não se lhe permitindo esquivanças com alegações subjetivas, genéricas e imprecisas com a finalidade de evitar o desenvolvimento do processo indiciário.

Não ilide, por exemplo, a prova indiciária do fisco, a alegação de que o valor creditado tem base na declaração de rendimentos e de bens do beneficiado, pois isso equivale a dizer que a origem dos recursos está na capacidade econômica do titular do crédito.

Capacidade econômica, por si só, é prova ineficaz, porquanto assim se deixa de oferecer o que interessa: a procedência certa e incontestável do numerário e a natureza precisa da operação antecedente que deu ensejo à entrega da importância creditada, mediante dados irrefutavelmente coincidentes.

Essa prova compete ao contribuinte produzir, pela possibilidade, melhor do que a do fisco, de ter o titular do crédito ciência da operação que teria praticado, transformando os recursos particulares da capacidade econômica em disponibilidade financeira, de modo a poder convencer que a origem dos recursos recebeu comprovação adequada.

O fisco provou o que lhe competia provar: a existência do fato concretizado no crédito feito à diretora da suplicante. Exigiu, através de intimação de praxe, que esse fato fosse explicado de modo a demonstrar-se, mediante exibição de documentos hábeis, que a importância, a ela consignada como suprimento de caixa, tinha uma procedência certa, inquestionável. Partiu, assim, de uma prova indireta, ou seja, indiciária, indo de um fato conhecido — o crédito feito à diretora — em busca de



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

um outro fato desconhecido, consistente na origem dos recursos, que a empresa tem ciência, mas não lhe oferece prova documental necessária. Aquela prova indiciária se transformou, então, em prova presuntiva de estar-se diante de importância realmente tributável, pois do silogismo que assim se forma com a prova indiciária, que se transmuda em presunção, tem-se por indiretamente comprovada a percepção de renda ocultada à tributação.

A autoridade fazendária não é adivinha para saber a fonte dos recursos percebidos pelo contribuinte, da qual este possui plena ciência. Basta que aquela autoridade prove, mesmo por indícios, a aquisição da disponibilidade econômica de renda. E diligencie o contribuinte em destruir, com prova eficaz, tais indícios, explicando, minuciosamente, a fonte, origem ou natureza dos recursos, com a apresentação de documentos hábeis, incontestáveis.

Imune de dúvida de que, no universo das causas jurídicas, há fatos que formam inabalável presunção a respeito da causa que se pretende demonstrar. Assim, quando o contribuinte, pessoa jurídica, não logra demonstrar a origem dos recursos inscritos a crédito dos seus titulares, sócios, acionistas ou dirigentes, e bem assim a parentes ou afins de quaisquer deles, o meio utilizado para provar a omissão de rendimentos, receitas ou rendas, é a presunção. E como meio de prova, a presunção é admitida pelo Código Civil (art. 136, inciso IV), pelo Código de Processo Civil (art. 332) e pelo Direito Tributário (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal).

É sabido que uma vez organizada a pessoa jurídica, há necessidade do elemento humano para acioná-la, sem o que tende ela à extinção, daí por que os seus titulares, sócios ou dirigentes ao gerir-lhe os negócios podem reduzir-lhe os lucros em proveito próprio.

Assim, é insuscetível de ilidir a autuação fiscal



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

a alegação de que a pessoa jurídica é distinta da pessoa dos titulares, sócios, diretores ou parentes e afins de quaisquer deles, para julgar-se a empresa desobrigada de provar o ato do qual originaram as importâncias creditadas por suprimentos, aumento de capital ou semelhantes.

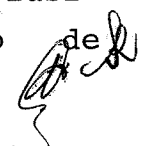
Inoperante se tem, portanto, o argumento de que a comprovação quanto à origem dos valores creditados seria da competência exclusiva das pessoas físicas.

A essa alegação é oponível o vínculo comum, existente entre firma ou sociedade e os próprios titulares, sócios ou diretores, o qual, podendo entrelaçar as transações mercantis da pessoa jurídica com determinadas operações realizadas em nome particular de cada uma daquelas pessoas antes enunciadas, dá ensejo a que se desviem lucros ou rendimentos tributáveis, por falta de contabilização da receita correspondente.

Não há, pois, como obscurecer o nexo de causalidade de que, vinculando as pessoas físicas de cada um daqueles titulares, sócios, acionistas, ou diretores às respectivas empresas, não deixa a pessoa jurídica furtar-se da apresentação de documento hábil, que comprove, plenamente, a fonte de onde provieram as quantias creditadas.

Às citadas pessoas físicas, em princípio, tanto faz que os resultados das operações mercantis da empresa, da qual participam, lhes sejam adjudicados sob a forma de lucros ou de créditos por suprimentos, aumento de capital e semelhantes. Medidas, porém, as vantagens do recebimento sob a forma de crédito, em detrimento da de lucros, não vacilam em optar pela de crédito, sob a designação de suprimentos, aumento de capital ou análogos, com reais proveitos, em razão de afastar a incidência do tributo sobre efetivos lucros da pessoa jurídica.

Inoperante se tem, pois, o argumento de que a comprovação quanto à origem dos valores creditados seria da exclusiva competência das pessoas físicas, caso se opusesse argumento de



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

semelhante natureza.

O indício da omissão de receita está exatamente na falta de comprovação da operação realizada em antecedência próxima à data do crédito, da qual se originaram os recursos utilizados e na ausência da outra prova, que confirmasse a efetividade da entrega dos recursos, de modo a não se duvidar da transferência deles para o patrimônio da pessoa jurídica, na qual se acha escriturado o suprimento.

O dizer, por exemplo, que a efetividade da entrega dos recursos não se pode contestar, porque os registros dos suprimentos se encontram na contabilidade da empresa, é afirmação apressada. A contabilidade recebe os registros que se lhe queiram anotar e outros, que não se lhe quiserem anotar, são omitidos.

Não é, portanto, em razão de ter ocorrido retirada de conta bancária e de encontrar-se, na contabilidade da pessoa jurídica, registro de suprimento, para se poder admitir a efetividade da entrega dos recursos.

Iniludivelmente, nem a retirada bancária, por si só, que o beneficiado pelo crédito, a título de suprimento, faça da sua conta particular, constitui prova da origem dos recursos utilizados, pois na contabilidade há de consignar-se o destino do cheque que teria servido de base ao crédito por suprimento. Se constou ele de depósito bancário, sob conta mantida pela pessoa jurídica, há necessidade de informação a respeito do nome do estabelecimento bancário, no qual se fez o depósito bancário, com precisão de data e importância, ou se foi utilizado em liquidação de débitos, a pessoa jurídica não fica dispensada de prestar pormenores acerca das dívidas liquidadas, de modo a adequar convenientemente a importância do suprimento.

Ora, simplesmente dizer que a origem do suprimento consta de uma retirada, através de determinado cheque, que, na espécie dos autos, nem sequer coincide em data e valores com o crédito do suprimento e nem foi emitido pela própria pessoa credi



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

tada, embora tenha sido pelo esposo, não há de forma como relacioná-lo com nenhuma das hipóteses feitas há pouco, para dá-lo por prova da origem e da efetividade de entrega dos recursos.

Ademais, suponha-se que qualquer das pessoas antes enunciadas faça uma retirada de sua conta bancária, particular, através de determinado cheque, para atender a despesas de natureza estritamente pessoal, e, ao mesmo tempo, proceda a lançamento contábil, na sociedade ou empresa de que participa, creditando-se, a título de suprimento, pelo valor exato do mesmo cheque. Aí está, o registro contábil do suprimento foi efetuado e, porventura, houve prova da origem e da efetividade de entrega do citado valor, para que não se conteste a realidade do crédito?

Quem promoveu o lançamento contábil do suprimento foi a pessoa jurídica, e não o fisco, então é a ela que incumbe esclarecer, minuciosamente, sem omissão de um ponto sequer, o tintim por tintim da causa do suprimento, não implicando isso em inversão do ônus da prova, por ter sido ela quem procedeu ao registro contábil do crédito por suprimento.

Crédito por suprimento ou semelhante é um fato que precisa ficar plena e cabalmente comprovado, dado o seu estreito correlacionamento com a omissão de receita.

É inegável que, em princípio, os suprimentos de caixa são tidos apenas como indícios de omissão de receita, mas se não comprovadas pela contribuinte a origem dos recursos creditados por supridos e a efetividade da entrega do numerário, após ser intimada nesse sentido, a omissão de receita ganha convicção de realidade.

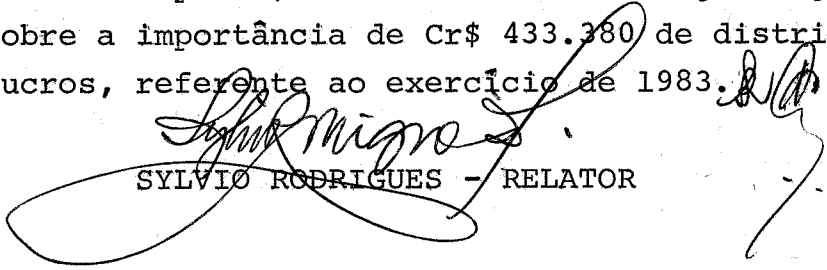
Assim, partindo da prova indiciária, o fisco ao executar a sua tarefa e se encontrando perante a alternativa de a contribuinte querer e não poder, ou poder e não querer, o que juridicamente vem dar no mesmo, prestar contraprova idônea e precisa, ou ainda que a ofereça, mas prenhe de dúvida, porque deixa de



ACÓRDÃO Nº 101-76.075

indicar minúncias quanto à origem dos recursos utilizados e ou por menores que justifiquem a efetividade do traspasse do 'numerário' de um para outro patrimônio, procurando de qualquer maneira esquivar-se de prestá-la, seja como for, sobressai dessas hipóteses a invalidade jurídica da contraprova, quer por inexistência quer por insuficiência. Então, aqueles indícios, de que o fisco se serviu, inicialmente, em virtude de inexistir geração espontânea de capital, acabam por ganhar corpo, firmando-se a convicção de estar-se diante de rendimentos obtidos na própria fonte interna de receitas da empresa.

Isto posto, o relator vota pelo provimento parcial do recurso, a fim de retirar a responsabilidade tributária da pessoa jurídica do imposto, multa e demais encargos legais por ela devidos sobre a importância de Cr\$ 433.380 de distribuição disfarçada de lucros, referente ao exercício de 1983.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR