



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP

Sessão de 28 de março de 19 89

ACORDÃO N.º 101-78.428

Recurso n.º 92.241 - IRPJ - Exercícios de 1983 e 1984
Recorrente EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES DOMINGOS ZEMA LTDA.
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM UBERABA (MG).

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - REVENDA DE COMBUSTÍVEL: A falta de registro de Notas Fiscais de compra de combustível na escrituração do contribuinte pressupõe que o produto foi revendido sem o registro na conta de vendas. Assim, não logrando a pessoa jurídica provar em contrário, a parcela do lucro sujeita ao tributo corresponderá a diferença apurada entre o preço de venda e o preço de compra, vigentes à época da aquisição (Parecer CST nº 945/86).

SALDO CREDOR DA CONTA CAIXA: Logrando a pessoa jurídica comprovar não ter ocorrido saldo credor na conta Caixa, improcede a tributação como receita omitida.

INTEGRALIZAÇÃO DE AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL EM DINHEIRO: Parcela de aumento de capital em dinheiro cuja efetiva entrega do numerário deixa de ser comprovada deve ser tributada como receita omitida, na presunção de que se originou em rendimentos gerados à margem da escrituração.

EMPRÉSTIMOS À COLIGADAS - A discrepância nas datas de contabilização de empréstimo entre empresas coligadas não gera presunção de omissão de receita, mormente se a falta de contabilização não gerou saldo credor de caixa.

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO: Os imóveis destinados à venda, de empresas não imobiliárias são classificáveis no grupo do Ativo Permanente, como investimento, e estão sujeitos à correção monetária prevista no artigo 347 do RIR/80.

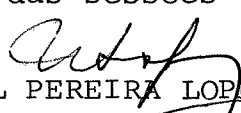
VARIAÇÃO MONETÁRIA DE EMPRÉSTIMOS A COLIGADAS: O reconhecimento do valor da correção monetária, pela mutuante, nos contratos de

mútuo com empresas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, para efeito de de terminar o lucro real, deverá ser exigida s~~o~~ mente a partir de 20-10-83, data da publica- ção do D.O.U. do Decreto-lei nº 2.064, de 19-10-83, através do qual, pelo seu artigo 21, a medida foi tornada obrigatória.

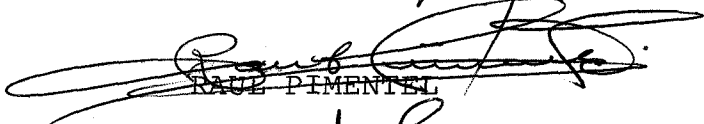
Vistos, relatados e discutidos os presentes au- tos de recurso interposto por EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES DO- MINGOS ZEMA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primei- ro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provi- mento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação NCz\$ 31,41 (Cr\$ 31.414.597,84) e NCz\$ 41,95 (Cr\$ 41.959.757,86), nos exercí- cios de 1983 e 1984, respectivamente, nos termos do relatório e vo- to que passam a integrar o presente julgado.

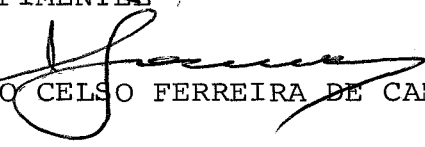
Sala das Sessões (DF), em 28 de março de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


RAÜL PIMENTEL

- RELATOR


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIO-
NAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 3 0 MAR 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse- lheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRAN- DA, CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, CELSO ALVES FEITOSA, CÂNDIDO RO- DRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13646-000.048/87-16

RECURSO Nº: 92.241

ACÓRDÃO Nº: 101-78.428

RECORRENTE: EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES DOMINGOS ZEMA LTDA.

R E L A T Ó R I O

EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES DOMINGOS ZEMA LTDA, com sede em Araxá (MG), recorre de decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal em Uberaba (MG), através da qual foi confirmado o lançamento ex officio do Imposto de Renda dos exercícios de 1983 e 1984, calculado sobre as seguintes parcelas, arroladas no Auto de Infração' de fls. 48:

I - OMISSÃO DE RECEITAS DETECTADAS ATRAVÉS DE:

a) Não escrituração no Livro Registro de Entradas, de compras de combustíveis e lubrificantes (demonstrativo de fls. 40) adquiridos:

- em 1982, através das NN FF nºs. 084446/8, 084474' e 089962, todas datadas de 25-05-82; 087.635, de 11 de agosto de 1982, e 012775, de 01-12-82. Total da omissão neste ano: Cr\$ 2.168.661,14 (Cr\$ 2.237.511,14 constante do A.I. menos a exclusão ' Cr\$ 68.850,00, efetuado pela D.R.F.);
- em 1983, através das NN FF nºs. 26.808/10, data-
das de 08-06-83, 013.044, de 26-11-83, e 013.148,
de 29-11-83. Total da omissão nestes anos: Cr\$...
1.512.280,80;

ACÓRDÃO Nº 101-78.428

b) Saldo Credor Caixa. Este saldo decorre de (demonstrativo de fls. 14/18) a Fiscalização haver excluído o valor de todos os cheques devolvidos, entendendo a Fiscalização que os seus valores deveriam ser transferidos da conta Caixa para a conta Cheques em Cobrança" no mês de

— Dezembro de 1982: Cr\$ 29.342.526,47;

— Janeiro de 1983: Cr\$ 5.853.579 (Cr\$22.425.601,25 ,
do AI menos 16.572.022,89, ex
cluído pelo DRF).

c) Integralização de Capital em dinheiro, sem a comprovação da origem e de sua efetiva entrega: Cr\$1.042.334,36, em 22 de abril de 1982;

d) Empréstimo constante na escrituração da autuada, tendo como credora Ferragens Zema Ltda., declarando-se no A.I. que' na contabilidade da credora não consta lançamento contábil registrando referido empréstimo Cr\$ 1.139.000,00, em abril de 1983;

II - Não oferecimento à tributação do valor da corre-ção monetária da conta Construções em Andamento, conforme mapas demonstrativos de fls. 43/45, nos exercícios de:

— 1983: Cr\$ 6.820.499,66;

— 1984: Cr\$10.978.936,91

III - Não oferecimento à tributação da variação monetária de empréstimos efetuados às coligadas, calculados segundo a OTN diária, conforme demonstrativos de fls. 22/25, no montante de Cr\$ 33.548.738,35, a saber:

— AUTO PEÇAS RICARDO ZEMA LTDA. (período de 01.01.83' a 10.11.83): Cr\$ 3.144.296,42

— INÚSTRIAS REUNIDAS DUTRA LTDA. (período de 25.4.83 a 30.12.83): Cr\$ 12.817.079,30



ACÓRDÃO Nº 101-78.428

— CONSTRUTORA ZEMA LTDA. (período de 01.01.83 a 21 de outubro de 1983): Cr\$9.232.540,00

A autuada, cientificada em 01.07.87, através do AR de fls. 51-v, em 13.07.87, entrou com a impugnação de fls. 52/59, e os comprovantes que constituem os vol. nºs 1 a 3, numerado de fls. 01 a 244, onde alega, em síntese, quanto ao:

I - NÃO REGISTRO DAS NN FF DE COMPRA DE LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS:

"O digno e eficiente Auditor Fiscal obteve junto à Shell a lista de fornecimentos de derivados de petróleo à empresa e, com base nas notas fiscais que não tinham lançamento correspondente na contabilidade da empresa, considerou omissos os rendimentos que esta teria obtido na venda desses derivados.

Contudo, ... trata-se de mercadorias que de fato não foram adquiridas.

Observando-se os documentos anexos, designados sob os nºs I.1 e seguintes, vê-se que pessoas desconhecidas, que não integravam os quadros da empresa, assinaram o recebimento. Compare-se por exemplo as assinaturas nas NF 84446 e 84474 (assinadas por estranhos) e a NF 89962 (assinada por preposto da empresa).

Provalmente, o preposto da empresa (que era também representante da Shell em Araxá) adquiriu esses derivados para revenda. Ter-se-á utilizado do nome da empresa por não ter firma registrada e precisar fornecer o nº do CGC. Essa apenas uma hipótese. O que há de indubitável, nada hipotético, é o fato de que tais mercadorias não foram adquiridas pela empresa impugnante.

Também nesse caso é relevante o fato de que a Shell não recebeu pagamento algum da impugnante. Os cheques com que foram pagos esses derivados de petróleo são de terceiros. Nunhum pode ser indicado como sendo da impugnante; logo, nenhuma presunção de fraude pode a ela ser imputada.

Outro fato curioso, é que a Shell provavel - mente informou errado à Receita Federal o nº

7.

g

ACÓRDÃO Nº 101-78.428

de suas notas fiscais, ficando prejudicado, em consequência, todo o trabalho de levantamento in diciário feito por esta.

Com efeito, se verificar-se o nº dessas NF, ver-se-á que correspondem a série notas emitidas não em 1983 e sim em 1984. As notas fiscais nºs 26.808 a 26.810, de 8.6.83, devem ser do mesmo ' talonário das notas fiscais 26.723 e 26824. Ora, estas duas últimas são de 1984 (e não se 1983) , como se pode conferir à pág. 50 e à pág. 2 do li vro de registro de entradas (documentos V.1 e V.2, respectivamente).

Cabe lembrar, outrossim, que mesmo que fossem corretas as ilações relativas a omissões de lubrificantes e outros derivados, jamais poderiam ser considerados valores correspondentes a 100% do preço desses lubrificantes, pois a margem de lucros é muito menor."

"Para demonstrar que a margem de lucro de 100% é despropositada, a impugnante junta a esta petição (doc. nº I-11 e ss) a tabela aprovada pelo Conselho Nacional de Petróleo, pela qual se vê que a margem de lucro gira em torno de 4,5% (quatro-e-meio por cento) do valor da aquisição. Não 100%, mas um percentual variável, em torno de 4,5%."

No anexo (vol. I) às fls. 20/40 e 117/119 declara e junta comprovantes de que:

"Não há prova de pagamento dessa mercadoria. Os cheques dados em pagamento não são da empresa autuada.

As assinaturas constantes nas notas fiscais 8446 a 84448 e 84474 são desconhecidas na empresa: docs. I-1 a I-7.

A assinatura referente à nota fiscal 89962 é do agente da Shell, que vendia lubrificantes a terceiros, e que trabalhava também para a empresa autuada: doc. I-9.

As Portarias em anexo mostram que a margem do revendedor (diferença entre o preço do revendedor (preço de compra pelos Postos) e o preço de venda ao consumidor) é variável, mas gira em torno de quatro-e-meio por cento -4,5%.

7.

3

Documento I-13 - Pedido de esclarecimentos a respeito dos cheques com que foram pagos os lubrificantes recebidos em nome da E. e P. Zema Limitada., e que não foram emitidos por ela.

Documento I-14 - Idem (reiteração, para BH).

Documento I-15 - Resposta da Shell (Não provado serem da E.P. Zema Ltda. ou de pessoa a ela ligada os cheques respectivo).

Documentos V-1 e V-2 - Prova de que os nºs das Notas Fiscais fornecidos pela Shell para a fiscalização não pertenciam ao ano de 1983.

De fato, no documento V-1 (folha 50 do livro) vê-se que o nº 26.723 refere-se ao ano de 1984 (setembro). No doc. V-2 (fls. 2 do livro), refere-se também a 1984 (setembro) a nota nº 26.824.

Portanto, as notas 26.808 a 26.810, fornecidas à fiscalização como sendo de 1983 são na realidade da segunda metade de 1984, pois do mesmo talonário daqueles.

Não pertencem ao exercício da autuação."

II - SALDO CREDOR DE CAIXA:

"No sistema contábil da empresa, o chamado livro Caixa engloba não apenas numerário, moeda sonante, mas também quaisquer disponibilidades: moeda, cheques à vista, etc."

.....

"Os cheques, quando devolvidos, são imediatamente reapresentados ou cobrados diretamente do emitente. Como os cheques devolvidos continuam entre as disponibilidades da empresa, continuam sendo títulos de crédito à vista, continuam cobráveis imediatamente, e como o movimento diário de cheques é muito grande (a sua soma exige o preenchimento de vários metros de bobina de máquina calculadora), não é factível seu estorno diário, máxime se no mesmo dia vai ser representado e, portanto, no mesmo dia vai ser novamente debitado na conta Disponível (que, na empresa, é preenchido, por comodidade, no Livro Caixa).

ACÓRDÃO Nº 101-78.428

Os documentos em anexo, designados sob os nºs II.1 em diante, comprovam a reapresentação dos cheques. Tais documentos foram apanhados ao acaso, para amostragem do comportamento normal, regular e uniforme da empresa, que reapresenta seus cheques imediatamente, na maioria das vezes no mesmo dia da devolução. Os bancos com que opera, aliás, já são instruídos para preencherem a ficha de depósito logo que recebidos os cheques em devolução. Nessa amostragem (documentos II.1 e seguintes), vêem-se os cheques apresentados, após sua 1ª devolução, e não mais foram devolvidos.

Já os cheques devolvidos de forma definitiva (encerramento de conta, divergência de assinatura, cheques furtados, etc.) são imediatamente estornados, mesmo porque são casos raros (seu volume não impossibilita a contabilização imediata), e postos em conta de ativo realizável ou em conta de resultado (perdas), conforme o caso.

São anexadas a esta petição, outrossim, declarações dos bancos esclarecendo que o procedimento com eles mantido é o que se encontra acima descrito. V. docs. II-57 e II-58.

Com os doc. II-1 a 56 (fls. 42 a 101, do vol. I) e doc. VI (fls. 220/233 do vol. III, a autuada faz prova de que os cheques que constavam na conta em que a sociedade registra suas DISPONIBILIDADES (dinheiro e cheques), isto é, no livro Caixa, que ela uniformemente utiliza para essa finalidade, eram rigorosamente reapresentados." e sendo "os cheques, muito numerosos, não precisavam ser relacionados no verso das fichas de depósito. Os cheques eram sempre reapresentados, geralmente no mesmo dia; os documentos apresentados "mostram que os cheques de igual número" estão em mais de um aviso. Conclusão necessária: foram apresentados uma 1ª vez e reapresentados uma 2ª. Não haveria uma 2ª devolução se não tivesse havido reapresentação do cheque. Portanto, a alegação de que havia saldo credor no livro em que registradas as disponibilidades de dinheiro e cheques não corresponde à realidade. Se reapresentados os cheques, continuam disponíveis. Após devolução definitiva, aí sim, deixavam de ser disponíveis e passavam a ser títulos a receber (ativo realizável a curto prazo — circulante — ou a longo prazo).

7.

M

III - INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL EM DINHEIRO (CR\$......
1.042.334,36):

"O terceiro item do Auto de Infração (exercício social de 1982) confuta a integralização do capital em dinheiro, no valor de Cr\$ 1,04 mil cruzados, porque não teria havido a comprovação da origem do numerário nem a prova de sua efetiva entrega à empresa."

.....

"A empresa afirma que houve a integralização e afirma que sua origem não necessita ser comprovada, porque é notória a capacidade do sócio para promover tal realização de capital (de Cz\$. 1,04 mil cruzados). E a lei dispensa a prova de fato notório (CPC, art. 334,I).

Se de prova dependesse a justificação da origem dos recursos aplicados, bastaria examinar o livro Diário, à época das integralizações, para verificar-se que esse valor é insignificante em relação ao movimento diário de caixa.

No livro "Movimento do Caixa" de abril de 1982, verifica-se, nas páginas em anexo, aqui colocadas como simples amostra, que o movimento mostra saldos da ordem de Cr\$ 64.724.000,00, enquanto que a integralização foi modesta, de apenas 1.042.334,36 no dia seguinte: menos de 1/60 do movimento de caixa!

O valor do aumento de capital foram de 1.042 mil cruzeiros, enquanto que a participação do sócio majoritário, Sr. Ricardo Zema, que era de 47,4% do capital, e assim se manteve após o aumento deste, correspondeu a uma integralização de Cr\$ 494.066,48. Somente o pequeno prêmio que obteve na extração nº 1864 já quase lhe bastava para comprovar a origem da totalidade do valor por ele integralizado (v. documento nº III.2, da Caixa Econômica Federal, datado do dia 1º do mês anterior à realização do capital (1.3.82).

Além de desnecessária a comprovação, por notoriedade da capacidade financeira do sócio, está ela assim comprovada. Quanto à efetividade da entrega do numerário, bastará compulsar os livros contábeis da empresa: ver-se-á que o registro acha-se feito corretamente no livro Diário, sem emendas, entrelinhas, borrões ou rasuras, na ordem cronológica e consubstanciada pelo respectivo documento. Há coordenação e conciliação de to

7.

204

dos os elementos de convicção. Contra as provas assim coordenadas e conformes, não há de subsistir a mera suposição ou ilação contida no Auto de Infração.

A respeito desse tema, vejam-se ainda os documentos III.1 (cópia autêntica da folha do Diário que contém o registro da entrada do numerário) e III.3 (folhas do livro de movimento de caixa, que mostram não ser significativa, no conjunto dos negócios, a importância vertida ao capital; não só não é significativa como é até modesta para o volume transitado nesse livro de registro das disponibilidades movimentadas diariamente). Com os Doc. III - 1 a 9, do Vol. I (folhas 103 a 111) a fiscalização faz prova do alegado."

IV - EMPRÉSTIMOS DA COLIGADA NO VALOR DE Cr\$.
1.139,000:

"O empréstimo, dado como inexistente, ocorreu de fato. Houve apenas, na contabilidade da Ferragens Zema um registro em data diversa, por problemas de atraso na escrituração, mas tal fato não infirma o direito da impugnante de postular o reconhecimento da efetividade do empréstimo."

No vol. III, às fls. 234, alega que "há correspondência de lançamentos, com coincidência de valor. Na empresa autuada houve atraso na escrituração, que foi oportunamente regularizada' fazendo-se a devida correspondência de lançamentos", comprovando o alegado com os doc. VII/2 (fls. 235/6).

V - VALOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA DA CONTA CONSTRUÇÕES'
EM ANTAMENTO:

"No documento denominado "Razão Auxiliar em ORTN, Conta Imobilizado, subconta Construções em Antamento", anexado ao Auto de Infração pelo competente Auditor Fiscal, verifica-se que a pretensão fiscal diz respeito à receita de correção monetária às construções, por deverem essas figurar no grupo "Imobilizado", sendo portanto conta do Ativo Permanente.

Contudo, a natureza das "construções em andamento" referidas é diversa. As construções destinadas não à manutenção das atividades da em

7. E

presa (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 179, IV) e sim à venda a terceiros, portanto tratando-se de direitos realizáveis, daí estarem fora do grupo de contas sujeito a correção monetária (Lei nº 6.404/76, art. 178, § 1º, c, cojugado com o art. 179, itens I e II).

De fato, como demonstram os contratos (um, de promessa de compra-e-venda, embora denominado de Contrato de Compra e Venda de Imóvel em Construção" - v. cláusula 2; outro, consistente numa carta redigida pela promitente compradora VEDO--BEL Veículos Dona Beja Ltda., desinteressando-se pelo negócio, e que contou com o "De acordo" do representante da empresa ora impugnante), o bem imóvel (construções em andamento) destinava-se a venda. Vejam-se os documentos IV-1 e IV-2.

Ora, bem destinado à venda não é bem do ativo permanente. O tratamento que ele deve ter é o tratamento que a legislação dá a bens destinados a realização, isto é, pertencerem ao ativo realizável (a curto ou a longo prazo, mas jamais bem do ativo permanente), independentemente do modo como terá sido (certo ou erradamente) escriturado. Somente os bens do ativo permanente estão sujeitos a correção monetária (RIR, 347, I, a)."

VI - VARIAÇÃO MONETÁRIA DE EMPRÉSTIMOS A COLIGADA:

"A correção monetária fictícia, isto é, o cômputo, como se receita fosse, de valor correspondente à correção monetária que seria devida se as empresas interligadas a houvessem contratado, somente foi exigida pelo Decreto-lei número 2.065/83, editado a pouco mais de 60 dias antes de encerrar-se o ano de 1983.

A empresa já havia efetuado e recebido de volta os empréstimos, que contratara sem correção monetária, quando sobreveio o DL 2065.

Entende a empresa que ofende o princípio da irretroatividade das leis (CF, art. 153, § 29), ao princípio da legalidade tributária (art. 19, I, da Constituição) e ao princípio da liberdade de agir (art. 153, § 2º) a exigência de considerar-se como devido algo que não era (correção monetária em empréstimos), especialmente se à época dos empréstimos a lei que obrigou a essa ficção nem existia ainda."

Submetidos os autos à apreciação da autoridade julga-

7. Ruy

ACÓRDÃO Nº 101-78.428

dora singular, esta manteve as parcelas acima relacionadas, assim fundamentado:

"1 - Omissão de receita caracterizada pela não escrituração no Livro Registro de Entradas, de compras de combustíveis e lubrificantes.

Dispõe o artigo 157 e seu parágrafo 1º do RIR/80 que "a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional".

.....

A alegação de que os cheques dados em pagamento à aquisição da mercadoria não são da empresa, não procede, em razão do telex enviado pela Shell do Brasil S/A (fls. 37 da pasta 1) que não afirma não serem os cheques da adquirente, mas apenas que está impossibilitada de informar o número dos mesmos.

Com relação à margem de lucro considerada pela fiscalização (100% para alguns produtos), a impugnante juntou à contestação tabela aprovada pelo Conselho Nacional de Petróleo pela qual se vê que a margem de lucro gira em torno de 4,5%.

Todavia as tabelas anexadas foram aprovadas pelas Portarias CNP 160/87 e 080/87, ambas com vigência a Partir de 13.06.87 1983, e 04.03.87, respectivamente, e como a omissão se deu nos anos-base de 1982 e 1983, nada de novo foi acrescentado pela defesa.

2 - Saldo Credor de Caixa.

Estabelece o artigo 181 do RIR/80, que "o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão de registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção".

O expediente usado pela contribuinte de se debitar à Caixa retorno de cheque devolvido pelo Banco, constitui uma simulação de ingresso de numerário que não pode ser aceita pelo fisco. Quando um cheque é devolvido por insuficiência de

7.

Lucy

ACÓRDÃO Nº 101-78.428

fundos, ele perde a condição de pagável à vista e se transforma em um direito, devendo ser debitado a uma conta representativa de direitos a receber.

A capacidade financeira dos sócios não é condição suficiente para elidir a tributação, pois necessário se faz comprovar a disponibilidade no momento da integralização, o que no presente caso, a impugnação não conseguiu fazer.

3 - Integralização de capital em dinheiro.

O que se discute aqui é a origem do numerário utilizado para integralizar capital.

4 - Construções em andamento - receita de correção monetária.

Como o propósito de se eximir da tributação a impugnante alega que não estava sujeita a efetuar a correção monetária das "construções em andamento", por se tratar de bem destinado à venda, não integrante do ativo permanente e sim do ativo realizável.

Mas uma vez, razão não lhe assiste pois é farta a jurisprudência conhecida no sentido de que imóveis destinados à venda, de empresas não imobiliárias devem ser classificados no grupo investimentos, do Ativo Permanente, estando portanto, sujeitos à correção monetária na forma dos artigos 347 e seguintes do RIR/80. Apenas para exemplificar, citamos o Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes 101-73.310/82: "Empresa, cuja atividade fundamental não consiste na exploração de operações imobiliárias, deve classificar os imóveis, que porventura venha pretender alienar, em contas do ativo permanente, até o momento de sua alienação, baixa ou liquidação, sujeitando-os à correção monetária, quando da elaboração do balanço patrimonial. Para as empresas que não se dedicam a atividades imobiliárias, a venda de imóveis é mera transação eventual".

É esse também o entendimento do Parecer Normativo 2/83 que em seu item 3.2 considera que as "construções em andamento" devem ser corrigidas normalmente durante o período de edificação.

5 - Empréstimo efetuado por empresa de mesmo grupo.

A impugnação tenta provar a autenticidade do empréstimo através do registro na empresa credora Ferragens Zema de uma mesma quantia a título de empréstimo, porém em data diferente daquela em que o mesmo foi contabilizado pela autuada.

Na verdade, a discrepância entre as datas de registros nas empresas, setembro de 1982 e abril de 1983 invalida o elemento de prova, pois

7.

Bz

não se pode assegurar tratar-se da mesma operação. Assim sendo, persiste a presunção de omissão de receita.

7 - Omissão de receita relativa à variação monetária de empréstimos a empresas interligadas.

Dispõe o artigo 21 do Decreto-lei nº 2065 de 26.10.83 que "nos negócios de mútuo contratados' entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN".

Quanto à aplicação do citado dispositivo legal, o PN CST nº 23/83 veio esclarecer que "o imposto de renda das pessoas jurídicas domiciliadas no país é apurado em função do período-base correspondente ao exercício financeiro em que é devido. Assim, tendo em vista que o Decreto-lei' nº 2.065/83 não fixou vigência específica a todos os contratos de mútuo que, celebrados entre as pessoas jurídicas legalmente qualificadas, estiveram compreendidos dentro do período-base alcançado pela vigência da lei nova".

Assim, tal ato normativo não deixou dúvidas quanto à procedência da ação fiscal que tributou, na forma do Decreto-lei 2.072/83 as variações monetárias dos contratos de mútuo celebrados entre a autuada e empresas interligadas, durante o ano-base de 1983 etc."

Cientificada dessa decisão, em 16.01.88 (sábado), a notificada protocolizou o seu recurso em 17.02.88 (quarta-feira), ratificando todo o alegado na peça impugnatória, acrescentando, ' quanto ao:

I - NÃO REGISTRO DAS NN FF DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS:

"Para o ano base de 1982 a margem (de lucro) era a mesma, pois o CNP não tem o poder de alterá-la, podendo apenas atualizar o valor. A margem de ganho da distribuidora é fixada em lei.

Para comprovar que, no ano de 1982, essa margem era também diminuta (e não os absurdos 100% estimados pela diligente autoridade fiscalizado-

17. 2

ACÓRDÃO Nº 101-78.428

ra), junta-se a este recurso um conjunto de tabelas, vigente para aquele ano 1982: A margem de lucro é a mesma.

Contudo, nem essa margem pode ser imputada à empresa, porque no caso houve erro grosseiro da Shell, ao informar à DRF o valor das vendas de 1983. As notas fiscais 26.808 a 26.810, dadas como de 1983, eram na verdade do talão de 1984 e não de talão de 1983, pois as notas nºs 26.723 (anterior a elas todas) e 26.824 são de 1984, conforme se prova com os documentos V.1 e V.2 (fls. 116 a 120)."

II - SALDO CREDOR DE CAIXA:

"A parcela não reconhecida, entretanto, não constitui presunção de omissão no registro da receita. De fato, a empresa alegou e provou que registrava como disponibilidades, na mesma conta que caixa, os cheques pagáveis a vista, mesmo antes de compensados.

Assim, ainda que errado o procedimento contábil, do ponto de vista da boa técnica de escrituração, provado está que não houve omissão de receita."

III - INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL EM DINHEIRO:

"O que se discute aqui é a origem do numerário utilizado para integralizar o capital".

Ora, demonstrado ficou que os sócios dispunham de capacidade financeira para efetuar essa integralização e, portanto, não se pode afirmar haverem sido retirados clandestinamente da empresa os valores para efetuarla.

A r. decisão parece repousar no pressuposto de que não se pode integralizar capital em dinheiro. Tem-se de fazê-lo em cheque ou em bens.

Ora, esse pressuposto esbara no princípio de que ninguém é obrigado a deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. É princípio constitucional expresso (art. 153, § 2º) e é prática corrente, que não desconhecem quantos labutem na área de direito mercantil, que a integralização em dinheiro é não só permitida como é muito usada. Obrigar o contribuinte a efetuar—

7.

241

la em cheque constitui violência não abonada em direito e transforma o tributo em sanção. O ato não é ilícito e, ainda se o fosse; o tributo não poderia sancioná-lo (CTN, art. 39).

IV - EMPRÊSTIMOS DE COLIGADA:

"Quer-se tirar da empresa o direito de considerá-lo feito o empréstimo na data indicada, ter-se-á de admitir o empréstimo na outra data. Se no final de 1983 não anotou Ferragens Zema o empréstimo contraído, fazendo-o apenas em 1984, e se se deu a esse lançamento equivocando o condão de protrair para 1984 um empréstimo de 1983, obviamente existiu o empréstimo e ele deverá ser considerado seja num ano seja no outro."

V - VALOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA DA CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO:

"As construções estão, ordinariamente, sujeitas a correção monetária, porque ordinariamente constituem bens classificáveis no ativo permanente.

No caso das construções de bens para revenda, as obras em andamento não podem ter uma classificação mais rígida do que as próprias edificações, depois de acabadas. Se os bens imóveis destinados a venda ou revenda são bens do ativo realizável ou até do circulante, conforme o prazo previsto para a sua realização em dinheiro, evidentemente as construções desses imóveis também terão essa classificação.

Modesto CARVALHOSA e Nilton LATORRAGA, na sua conhecida obra Cometários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. VI, Edit. Saraiva, abonam esse entendimento e esclarecem que "é o emprego ou o destino do bem o elemento essencial à sua classificação contábil".

Os bens cuja correção monetária reclama o Auto eram destinados a venda, como comprova o Contrato de Compra e Venda de Imóvel em Construção, de 30.6.80, devidamente autenticado cartoriamente em 5.8.84, o qual constitui o documento número IV-1/IV-2 (fls. 113/114).

Assim, por destinar-se a venda, a construção não podia ser registrada no Imobilizado e não podia sujeitar-se a correção monetária."

7.

Ru

ACÓRDÃO Nº 101-78.428

VI - VARIAÇÃO MONETÁRIA DE EMPRÉSTIMOS A COLIGADAS

"Da empresa exigiu-se, no Auto, que se computasse a correção monetária fictícia no empréstimo a empresas ligadas.

Ocorre que o empréstimo gerador da correção monetária terminou antes do advento do Decreto-lei nº 2.065/83.

Assim, não podia ser exigido o reconhecimento de uma correção monetária de empréstimo já inexistente quando sobreveio o DL que o institui. O reconhecimento só podia referir-se aos contratos de mútuo futuros, pois a lei não retroage para prejudicar. A lei tributária só retroage, quando não é expressamente interpretativa, para beneficiar, em matéria de penalidade. Essa correção monetária não é penalidade nem é benigna para o contribuinte. Logo, o DL 2.065 não pode retroagir".

É o Relatório.



ACÓRDÃO Nº 101-78.428

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

I - AQUISIÇÃO E VENDA DE COMBUSTÍVEIS

Quanto à omissão de receita pela aquisição e venda de combustíveis nos anos-base de 1982 e 1983, entendo que embora não tenha ficado provado quem efetivamente recebeu o produto, se a Distribuidora o faturou em nome da recorrente é porque alguém em seu nome fez o pedido e em seu estabelecimento o recebeu; também a recorrente não trouxe aos autos cópia dos cheques com que ele foi pago, tendo a Distribuidora alegado que não identificara os cheques com que fora quitada a compra. Assim entendo que a recorrente não pode ser excluída da relação jurídica.

Todavia, também concluo que a exigência, tal como formalizada, não está correta, eis que a autoridade recorrida ao manter a exigência sob o fundamento de que as tabelas baixadas pelo C.N.P. com a margem de lucro referiam-se ao ano de 1987: implicitamente reconheceu que a omissão corresponderia ao lucro na operação e não ao valor da compra.

Esse também é o entendimento da própria Coordenação do Sistema de Tributação, manifestado no Parecer -CST-945, de 04.08.86, quando conclui:

"23. Portanto, quando se identificar omissão de compras e se apurar, por presunção, omissão de receita, torna-se possível quantificar também o lucro bruto, o operacional e o lucro real, adicionando-se ao lucro declarado a parcela das importâncias não declaradas (RIR/80, art. 678, III) correspondente ao lucro omitido, calculada mediante aplicação, sobre cada livro do produto, da diferença entre os preços de venda e de compra, vigentes à época da aquisição".

Ao protocolar o apelo a este Conselho a autuada juntou aos autos as tabelas que estabeleciam os preços dos combustíveis no período a que se refere a autuação, comprovando a sua



ACÓRDÃO Nº 101-78.428

alegação de que o CNP apenas atualiza os valores, visto que a margem de lucro é a mesma, ou seja, de 4,5%, como já reconheceu a autoridade a quo, em seu decisório de fls.

Nestas condições, excludo da exigência, neste item, as quantias de Cr\$2.071.071,38 e Cr\$1.444.228,16, nos anos-base de 1982 e 1983, respectivamente.

II - SALDO CREDOR DE CAIXA

Segundo se verifica dos autos, a Fiscalização após alegar que selecionou por amostragem os meses de dezembro de 1982 e janeiro de 1983 para verificar o comportamento do saldo da Conta Caixa, concluiu que nesses dois meses ocorreria estouro de Caixa.

A sistemática por ela adotada para apurar tal fato, consta do Demonstrativo da Conta Caixa, de fls. , onde se verifica que procedeu à redução do saldo da referida conta, mediante o estouro, dia a dia, da soma de todos os cheques que eram devolvidos, alegando que a contabilidade da fiscalização não demonstra-va o dia em que os cheques eram novamente colocados em cobrança.

A recorrente esclarece que no seu livro Caixa registra-va não só o dinheiro mas também os cheques que recebia e que os bancos onde os cheques eram depositados tinham instruções para que, na hipótese em que viessem a ser devolvidos por falta de fundos fossem imediatamente reapresentados, o que geralmente ocor-ria até no mesmo dia.

Também segundo declarações dos bancos, os cheques tan-to os depositados pela 1ª vez, como os reapresentados, em face do seu grande volume, não precisavam ser relacionados no verso das fichas de depósitos, identificando-se o seu depositante através de carimbo neles aposto.

Portanto, somente quando devolução tinha como funda-mento a divergência na assinatura do emitente, tratar-se de con-ta encerrada ou de cheque roubado, é que ele não era reapresenta-do e, em consequência, quando da devolução, não mais entrava no

ACÓRDÃO Nº 101-78.428

Caixa ou dela saía.

Nestas condições, enquanto o cheque podia ser reapresentado a cada devolução voltava ao Caixa e dele saía para novo depósito, mediante reapresentação.

Embora se possa questionar a técnica utilizada pela autuada, não se pode daí concluir pelo estouro de Caixa, eis que a Fiscalização para assim deduzir partiu da presunção de que a Fiscalizada não teria conseguido receber nenhum dos cheques devolvidos por falta de fundos e reapresentados, seja pelo acolhimento dos bancos sacados, seja pela troca por dinheiro pelos próprios emitentes, o que sem dúvida contraria a lógica dos fatos observados no dia a dia.

Além do mais, para que o estouro se materializasse, era necessário que a empresa tivesse uma quantidade imensa de cheques, cujo valor ainda não tivesse levado a prejuízo, o que também seria um contra-senso.

De qualquer sorte, o fato só ocorreria se os cheques não fossem reapresentados (quando viável a sua reapresentação), não houvessem sido resgatados pelos próprios emitentes, ou tivessem voltado ao Caixa quando não mais tivessem viabilidade para a sua compensação e ali permanecessem até a data da fiscalização, sem que seu valor fosse levado a prejuízo, o que na hipótese dos autos nada foi provado.

Debitar os cheques devolvidos a uma conta transitória, por exemplo, cheques em cobrança, e depois debitar o Banco ou Caixa pelo resgate do cheque é o mesmo que debitar o Caixa, creditando o Banco pela devolução e depois fazer a operação inversa pela reapresentação (novo depósito).

A exigência, no caso, não tem o menor suporte. Imagine-se se a Fiscalização resolvesse somar todos os cheques devolvidos no ano inteiro e não apenas dois meses consecutivos, sem considerar a sua posterior liquidação!

Em face do exposto, excluo da exigência as quantias de Cr\$29.343.526,46 e Cr\$5.853.579,26, nos exercícios de 1983 e 1984, respectivamente.



III - INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL EM DINHEIRO

Os suprimentos de caixa efetuados por administradores, sócios de sociedades não anônimas, titular de empresa individual ou por acionista controlador da companhia, assim considerados também os aportes para integralização de aumentos de capital social, representam forte indício de omissão de receita, daí exigirse das pessoas envolvidas na operação, supridor e entidade suprida, prova hábil e idônea da proveniência do numerário utilizado e da sua efetiva entrega, coincidente em data e valor com a importância suprida, de modo a ficar comprovado que o negócio não serviu para introduzir no giro da empresa e no patrimônio dos supridores, receitas que foram desviadas do crivo da tributação.

Alega a recorrente que o aumento de capital (Cr\$... 1.042.334,36) é insignificante em relação ao saldo de Caixa que oscilou entre Cr\$ 44.207.014 (em 19-04-82) e Cr\$ 44.213.492 (em 24 de abril de 1982) e; finalmente, que a capacidade financeira dos sócios para a integralização é notória e que o fato notório dispensa prova.

Na presente questão o aumento do capital social foi realizado em moeda corrente, e a interessada apresenta elementos 'que podem deixar transparente a origem dos recursos dos principais sócios, como prêmio de loteria, rendimentos gerados na própria empresa, etc., porém não fez prova da efetiva entrega do numerário,' razão pela qual mantenho integralmente a exigência.

II - EMPRÉSTIMOS À COLIGADA

A fiscalização considerou fictícia a entrada no Caixa da recorrente (suprida), no valor de Cr\$ 1.139.000, em abril de 1983 (fls. 235), em razão de não encontrar na mesma data, na suprida (Ferragens Zema Ltda.) o lançamento correspondente.

Acórdão nº 101-78.428

Entendo que não procede a exigência, em primeiro lugar porque só se poderia cogitar de omissão de receita nesta hipótese se a falta de contabilização gerasse saldo credor de Caixa, mas disso não se cuidou nos autos.

Em segundo lugar, a coligada efetivamente contabilizou o empréstimo, só que muito antes (em 30.09.82, fls. 236). Consequentemente observa-se que a irregularidade consistiu na extemporaneidade do registro, não revelando tal fato, omissão de receita.

Assim há correspondência de lançamentos, com coincidência de valor. Na empresa autuada houve atraso na escrituração, sanada antes do exame de escrita pela Fiscalização.

Em consequência, excludo da tributação a parcela tributada de Cr\$1.139.000, no exercício de 1984.

V - CM DA CONTA CONTRUIÇÕES EM ANDAMENTO

Em que pese a lógica dos argumentos expendidos na peça de apelação, entendo que a razão está com a Fiscalização, observando-se que a decisão recorrida cita jurisprudência desta Câmara sobre a matéria, ainda não modificada.

Verifica-se, também que além dos documentos do compromisso de promessa de compra não serem convincentes, dado inexistir qualquer pagamento selando o pacto, nenhuma providência adotou a recorrente após 01.05.82, data em que aceitou a desistência da compra e venda.

Todavia, deixou a Fiscalização de observar os reflexos gerados com o aumento do lucro real no exercício de 1983, visto que não tendo sido distribuídos os resultados da correção monetária, surgiu uma reserva oculta de Cr\$4.774.349,80 (6.820.490,66 menos 2.046.149,80) que corrigida pelo índice 1,5657, representa uma dedução de correção monetária igual a Cr\$7.475.199,40.

7. 

Nestas condições, duplamente em sintonia com a jurisprudência deste Colegiado, mantenho integralmente a exigência' referente ao exercício de 1983, no valor de Cr\$ 6.820.499,66, e excluo da tributação no exercício de 1984, a quantia de Cr\$. . . 7.475.199,40.

VI - VARIAÇÃO MONETÁRIA DE EMPRÉSTIMOS A COLIGADAS

Como se verifica dos autos, a presente exigência ' está formalizada com fundamento no Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, publicado no D.O. de 28-10-83 e 2.072, de 20 de dezembro de 1983, publicado no D.O. de 21-12-83.

A variação monetária todavia foi calculada sobre o montante mutuado durante todo o período de 1983, inclusive sobre o saldo devedor que passou de 1982.

Embora se trate de uma incidência antes não prevista, as diversas Câmaras deste Conselho, têm concluído ou pela vigência retroativa a 1º de janeiro ou lhe atribuído eficácia a partir de sua publicação no D.O. de 28-10-83.

Fílio-me a essa corrente, porém com a observação ' de que a eficácia da norma deve ser contada a partir de 20-10-83, data da publicação no D.O. do Decreto-lei 2.064, de 19-10-83, que instituiu, em seu artigo 21, a obrigatoriedade da mutuante reconhecer, nos contratos de mútuo com empresas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, para efeito de determinar o lucro real, a correção monetária segundo os índices das OTNs.

Sendo certo que a la. teve (vigência retroativa a 1º de janeiro) dificilmente se sustentaria judicialmente, mormente, nos casos em que os empréstimos já foram liquidados antes de 20-10-83 ou quando foram amortizados, restando na data da vigência da nova lei saldos relativamente insignificantes se comparados com o saldo inicial, sendo possível deparar-mo-nos com uma série interminável de casuísmos; concluo que o posicionamento mais

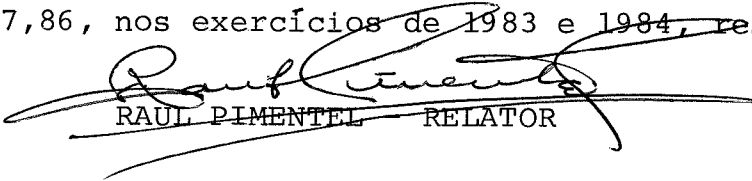
3.

[Handwritten signature]

razoável e que não prejudica nem o contribuinte, nem a Fazenda Pública, é exigir a variação ocorrida a partir da vigência da lei, ou seja, a partir de 20-10-83.

Nestas condições, procedi ao recálculo da variação e, em consequência, deverá ser excluída a quantia de Cr\$ 26.047.751,04, no exercício de 1984.

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial' recurso para excluir da base de cálculo: Cr\$ 31.414.597,84 e Cr\$ 41.959.757,86, nos exercícios de 1983 e 1984, respectivamente.


RAUL PIMENTEL — RELATOR

