



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-5

Processo nº : 13708.000371/91-50
Recurso nº : 109.718
Matéria : IRPJ - Ex.: 1986
Recorrente : DAMIL DISTRIBUIDORA DE ÁGUAS MINERAIS INHAUMA LTDA.
Recorrida : DRF no RIO DE JANEIRO - RJ
Sessão de : 08 de dezembro de 1998
Acórdão nº. : 107-05.458

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS - A simples não comprovação da procedência de recursos financeiros identificados pela contabilização de depósitos bancários, sem o cotejo com as receitas declaradas pelo contribuinte em sua escrita, constituem meros indícios de omissão de receitas, não podendo, contudo, firmar-se como presunção legal de omissão de receitas.

IRPJ – VASILHAMES - Os vasilhames de propriedade da pessoa jurídica, quando destinados à exploração do seu objeto social ou à manutenção de suas atividades, devem integrar o ativo imobilizado sendo, portanto, cabível a glosa do registro efetuado a título de despesa operacional.

IRPJ – PASSIVO NÃO COMPROVADO - A falta de comprovação de obrigações constantes do balanço da empresa configura hipótese de desvio de receitas.

IRPJ – EMPRÉSTIMO ENTRE COLIGADAS - A variação monetária decorrente de mútuo entre coligadas deve ser computada no lucro líquido da mutuante, no período-base em que incorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **DAMIL DISTRIBUIDORA DE ÁGUAS MINERAIS INHAUMA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **DAR provimento PARCIAL** ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NATANAEL MARTINS.



Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

Recurso nº : 109.718
Recorrente : DAMIL DISTRIBUIDORA DE ÁGUAS MINERAIS INHAUMA
LTDA.

RELATÓRIO

Retornam os presentes autos a esta Câmara, para que seja apreciado o mérito do recurso voluntário apresentado pela contribuinte, em decorrência da decisão proferida pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais que deu provimento ao Recurso Especial interposto pelo Sr. Procurador da Fazenda Nacional, contra a sentença contida no Acórdão nº 107-03.874, de 15 de maio de 1996, na qual, por maioria de votos, foi acolhida a preliminar de decadência.

A contribuinte foi autuada pela fiscalização da Receita Federal, por omissão de receitas e apropriação indevida de despesas operacionais, conforme descrito na folha de continuação do auto de infração.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 13/16, em 11/04/91, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação (fls. 21/31):

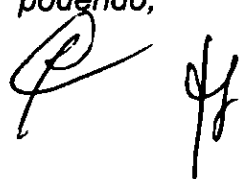
"IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA

1 - OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A falta de escrituração do movimento bancário e a existência de depósitos de origem não comprovada autorizam a presunção de omissão de receitas.

2 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS – VASILHAMES

Os gastos com aquisições de vasilhames onde são acondicionados os produtos vendidos pela empresa devem ser contabilizados no ativo permanente, cuja apropriação em conta de resultado dar-se-á à medida em que os referidos bens forem sendo depreciados, não podendo,



Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

pois, serem escriturados diretamente como despesa quando da aquisição.

3 – OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO

A falta de comprovação da efetiva existência das obrigações constantes do balanço de encerramento do período-base autoriza a presunção legal de omissão de receita, relativamente ao valor não comprovado.

4- EMPRÉSTIMOS ENTRE COLIGADAS

A variação monetária ativa sobre empréstimo feito a empresa coligada deve ser reconhecida para efeitos tributários e de acordo com o regime de competência.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.”

Tendo tomado ciência da decisão de primeira instância em 27/10/94 (AR fls. 33), a contribuinte interpôs, em 28/11/94, recurso voluntário (fls. 36/37), onde apresenta os seguintes argumentos:

- a) que não houve omissão quanto à falta de esclarecimento sobre a origem dos depósitos bancários excedentes às vendas à vista e duplicatas recebidas;
- b) que a comprovação do saldo da conta fornecedores tornou-se impossível, em face do extravio de documentos contábeis referentes ao período de 01/01/85 a 31/12/85, como foi comprovado com a declaração publicada em jornais de grande circulação na cidade;
- c) que demonstrou a quebra dos vasilhames e a incidência de correção monetária sobre os empréstimos concedidos a uma empresa que é sua subsidiária.

É o relatório.



Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O voto segue a mesma ordem dos itens constantes no Auto de
Infração:

OMISSÃO DE RECEITAS APURADA COM BASE EM EXTRATOS BANCÁRIOS

Consta no Auto de Infração a seguinte descrição:

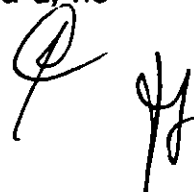
“A empresa não esclareceu a origem dos depósitos bancários excedentes às vendas a vista e duplicatas recebidas, conf. Termo de Esclarecimentos de 25/01/91. Tal fato evidencia omissão de receitas.”

A fiscalização intimou a recorrente através do Termo de Esclarecimentos (fls. 06) onde consignou o seguinte:

“Nas funções de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional em fiscalização efetuada no domicílio do contribuinte em epígrafe, constatei, como abaixo se demonstra, que os depósitos bancários efetuados durante o ano-base de 1985 são superiores ao somatório das vendas a vista com as duplicatas recebidas por caixa:

(.....)

Tal fato evidencia que a empresa omitiu receita de vendas. Assim sendo, fica a mesma intimada a, no



Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

prazo de 5 (cinco) dias a esclarecer a origem dos depósitos em excesso como acima demonstrado.”

Em atendimento, a pessoa jurídica informou, em síntese, que não é correto que o total dos depósitos refiram-se a receitas auferidas e que inúmeras vezes, para atender compromissos, são feitas transferências de valores depositados entre o Banco do Brasil, Banco Itaú e Banerj.

A partir daí foi lavrado o auto de infração com a exigência da receita considerada omitida, resultante do somatório das vendas a vista e das duplicatas recebidas, em confronto com o montante dos depósitos bancários efetuados.

Verifica-se, dessa forma, que a fiscalização deixou de perquirir minudentemente a respeito dos valores que entendeu subtraídos da tributação. Em assim procedendo, tornou o lançamento inseguro, pois, na realidade, pode ter ocorrido inúmeras transferências de valores entre os bancos citados.

Sobre esse assunto, cabe citar parte do brilhante voto proferido nesta Câmara, pelo ilustre Conselheiro Natanael Martins, no Acórdão nº 107-01.706, na sessão de 09/11/94:

“A apreciação da matéria requer, inicialmente, que façamos uma abordagem sobre como se deve pautar na pesquisa da ocorrência da obrigação tributária e da conseqüente necessidade de constituição do crédito tributário para, após, examinar se a fiscalização efetivamente cumpriu o seu ‘desideratum’.

A propósito, dispõe o art. 142 do CTN:

‘Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível'.

Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento, da qual o auto de infração é uma das espécies.

Na verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e conseqüente constituição do crédito tributário (lançamento), a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, já que é ela (a matéria tributável), eleita pelo legislador como signo de riqueza apta a gerar recursos aos cofres do tesouro, constitui o núcleo da hipótese de incidência.

Nesse sentido é o depoimento de Geraldo Ataliba, em seu festejado e já clássico Hipótese de Incidência Tributária:

'4.1. O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i..

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém, a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

4.1.2. Assim, o aspecto material da h. i., é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.)



Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere (ed. RT, 3ª Ed., pag. 99)'.

Nessa linha de raciocínio, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, descrita pela doutrina como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há de restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

A caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício, ressalvadas as hipóteses em que, por expressa previsão legal, em função de presunções tributárias, inverte-se o ônus da prova, é mister da autoridade administrativa, como aliás está dito, com todas as letras, no RIR/94, senão vejamos:

'Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º)."

Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

Assim, não obstante o belo trabalho da fiscalização que, à evidência, indica ter havido omissão de receitas, é certo que a metodologia utilizada para a determinação do “quantum tributável” não se ajusta aos ditames da lei, porquanto, tributável pelo imposto de renda, como o próprio nome do tributo está a sugerir, é a renda, o acréscimo patrimonial verificado.

Nessa mesma linha de raciocínio, a simples não comprovação de pagamentos realizados, não caracteriza, por si só, omissão de receita operacional. Poderia, talvez, resultar em glosa de despesas caso os pagamentos tenham afetado custos ou despesas, não havendo a devida comprovação, ou mesmo representar lucros distribuídos, se provasse que os recursos tivessem se destinado aos sócios da empresa.

Por outro lado, os recebimentos não comprovados, relativos a cheques emitidos e devidamente contabilizados, por essa só razão, igualmente não representam omissão de receitas.

A existência de movimentação bancária e/ou de outros valores mantidos à margem da escrita, sem dúvida, representam fortes indícios da ocorrência de omissão de receitas. Tratando-se, entretanto, de meros indícios, considerá-los em si mesmos como suficientes para a caracterização de receitas omitidas não é o bastante.

A esse respeito, cabe mencionar a jurisprudência deste Colegiado sobre a matéria:

Acórdão nº 102-29.673, de 21/02/95 -

IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do Imposto de Renda, porquanto, não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada



Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

depósito e o fato que represente omissão de rendimentos, mesmo porque representam mero indício, não podendo ser tributado isoladamente como se renda fosse.

Acórdão nº 108-00.966, de 22/03/94 -

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do Imposto de Renda, porquanto, não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexó causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita.

Pelo exposto, quanto a este item, voto pelo provimento do recurso interposto.

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS

“A empresa adquiriu durante o ano a quantia de Cr\$ 77.007.433,00 a título de vasilhames. Todavia quando do encerramento do exercício levou a Lucros e Perdas o valor de Cr\$ 33.984.650,00, quando deveria ter ativado o valor total adquirido.”

O assunto não é novo, e já foi tratado pela Administração Tributária, através da IN - SRF nº 71/78, que determina, em seu item 4.2.3.2 que: *“No ativo imobilizado serão classificados os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da pessoa jurídica, ou os exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”*. Também o Parecer Normativo CST nº 90/76, tratou do assunto, abrangendo especificamente a classificação contábil no ativo permanente - imobilizado, a ser dada para os vasilhames e embalagens.

Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

Assim, quando os vasilhames forem parte integrante do produto, devem ser classificados sob o mesmo conceito que forem os produtos, ou seja, mercadorias destinadas à venda.

Por outro lado, quando a venda do produto condicionar o retorno dos vasilhames, devem os mesmos compor o ativo permanente da pessoa jurídica, exatamente como se discute no presente caso, pois a contribuinte adquiriu o conjunto de garrafas, registrando o valor como despesa do período. Tampouco deixou a recorrente de trazer aos autos a comprovação da quebra dos vasilhames.

Sou pela manutenção do presente item.

PASSIVO FICTÍCIO

“Falta de comprovação do saldo da conta Fornecedores, caracterizando passivo fictício.”

Não auxilia a empresa a alegação de que os documentos foram extraviados (esquecidos dentro de um táxi), impossibilitando a apresentação dos mesmos à fiscalização.

O artigo 165 do RIR/80, estabelece que:

“Art.165 – A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

§ 1º - Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis

Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 (quarenta e oito) horas, ao órgão competente do Registro do Comércio.”

A pessoa jurídica limitou-se a publicar, em 14.11.90 (posterior à data do início da fiscalização, 07.11.90), que os documentos haviam sido esquecidos no interior de um táxi, quando eram conduzidos para o estabelecimento da empresa. Deixou de informar ao órgão do Registro do Comércio.

Como visto, a contribuinte deixou de cumprir o seu dever, ou seja, manter em boa guarda e conservar os documentos relativos às suas operações.

Comungo com o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância que considerou inaplicável o arbitramento do lucro, tendo em vista que a matéria tributável foi apurada com base nos dados extraídos em documentos da própria impugnante e que a documentação dada por extraviada, se constituiria na contraprova que a mesma deveria trazer aos autos para infirmar a acusação fiscal. Para reforçar o argumento, deve-se ressaltar que o dito extravio ocorreu após o início dos trabalhos da fiscalização.

Não obstante, o auto de infração foi lavrado em 12/03/91, portanto, mais de quatro meses após o sumiço dos documentos, tempo mais do que necessário para a contribuinte providenciar na obtenção dos comprovantes de compras e de pagamentos junto aos seus fornecedores.

Do exposto verifica-se que não basta que a contabilidade registre e demonstre os fatos contábeis, para que se repute regulares os saldos espelhados em balanço. É necessário que a cada lançamento contábil corresponda um



Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

documento capaz de certificar como verdadeiro o fato que está sendo registrado e que lhe dê o devido fundamento.

A falta de comprovação com documentação hábil e idônea das obrigações insertas na conta de fornecedores do balanço de encerramento do ano-base, caracteriza a hipótese de omissão de receitas posto que a referida ausência indica tratar-se de obrigações já pagas no curso do ano-base com recursos omitidos à contabilidade, e a apresentação dos títulos quitados comprovaria o ilícito. Daí a recusa na comprovação. Ou então que a dívida nunca existiu, caso em que os custos foram irregularmente majorados com saída de recursos para os sócios ou terceiros não identificados. Portanto, não vejo como retificar a decisão recorrida, nesta parte.

OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

"A empresa concedeu empréstimos à Damil Indústria e Comércio de Bebidas Inhauma Ltda., sociedade ligada, sem que a mutuante reconhecesse como receita o valor da correção monetária calculada segundo a variação do valor das ORNTs."

A controvérsia do presente item, cinge-se em torno do não reconhecimento pela recorrente, para efeito de apuração do lucro real, da correção monetária calculada sobre numerário que esta colocou à disposição de empresa coligada no exercício de 1986.

Citada irregularidade foi enquadrada no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, aplicável aos negócios de mútuo realizados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas.

Processo nº : 13708.000371/91-50
Acórdão nº : 107-05.458

Insurgindo-se contra o lançamento, a contribuinte alega apenas que a atualização do valor mutuado somente ocorreria na ocasião da liquidação. Não questiona a ocorrência do mútuo em si, apenas alega que o reconhecimento da variação monetária deveria ocorrer pelo regime de caixa.

Este argumento, ao meu ver, não dá guarida a pretensão da recorrente de eximir-se da obrigação que lhe foi imputada, pois, conforme estabelece a legislação comercial (Lei nº 6.404/76), bem como a legislação tributária, a convenção utilizada é a de competência de exercício, ou seja, as receitas e despesas são reconhecidas de acordo com a sua ocorrência.

O ajuste instituído pelo citado diploma legal é de natureza exclusivamente fiscal, e alcança tão somente os resultados da empresa mutuante, que desvia recursos do seu patrimônio e os coloca à disposição de empresa a ela vinculada em condições de favorecimento mútuo.

Entendo que deve ser mantida a exigência relativa ao presente item.

Nesta ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a parcela relativa à omissão de receita apurada com base em depósitos bancários.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1998.


PAULO ROBERTO CORTEZ